

DIPLOMSKA NALOGA

ALEŠ KALUŽA

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

Diplomska naloga

OBLIKOVANJE PRODAJNE CENE NA PODLAGI
STROŠKOV V PROIZVODNEM PODJETJU –
ŠTUDIJA PRIMERA

Aleš Kaluža

Koper, 2020

Mentor: prof. dr. Žiga Čepar

POVZETEK

Stroški so daleč najpomembnejši dejavnik, ki ga moramo postaviti pod drobnogled, če želimo omogočiti podjetju ugodne poslovne rezultate. Pomembno je, da se jih podrobno preuči in kar se da minimizira, saj bo le tako poslovanje podjetja ekonomično. Diplomaska naloga obravnava oblikovanje prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov v izbranem proizvodnem podjetju in primerjavo kalkulacijskega izračuna glede na proučeno literaturo. Ugotovitve so pokazale, da so v izbranem proizvodnem podjetju prodajne cene izdelkov dokaj dobro postavljene, čeprav so analizirane kalkulacije izdelane na podlagi rezultatov iz preteklih let ter da se pri njihovi izdelavi stroškov ne razvršča podrobno po posameznih vrstah, kot nakazuje teorija.

Ključne besede: stroški, kalkulacije, stroškovna cena, polna lastna cena, prodajna cena, proizvodnja, proizvodi, proizvodni proces, ekonomičnost, ekonomika poslovanja.

SUMMARY

Expenses are the most important factor to be considered in detail when attempting to enable beneficial business results for the company. They must be researched in detail and optimized as much as possible since this type of business is economical. This thesis studies the design of the selling price of a selected product based on the expenses in the selected production company and the comparison of the calculations of the expense evaluation according to the studied literature. The findings showed that the selected production company has set the selling prices of the products very well even though the analyzed calculations were drafted based on the results from previous years, that they are not reviewed enough, and that their expense drafting is not distributed in detail according to individual types.

Keywords: expenses, calculations, cost price, full cost price, selling price, production, products, production process, economy, business economics.

UDK: 338.51(043.2)

ZAHVALA

Da mi je uspelo dodati ta pomemben košček k mozaiku mojega življenja, bi se v veliki meri zahvalil mentorju prof. dr. Žigi Čeparju za vso pomoč, strokovne napotke ter usmerjanje v času nastajanja diplomske naloge. Iskrena hvala gre prav tako moji družini in prijateljem, ki so verjeli vame in mi vedno stali ob strani. Zahvalil bi se tudi vodstvu podjetja, ki mi je omogočilo možnost za izvedbo študije. Hvala vsem.

»Vse naše sanje se lahko uresničijo, če le imamo pogum, da gremo z njimi.« (Walt Disney)

VSEBINA

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | Uvod..... | 1 |
| 1.1 | Opredelitev obravnavane problematike in teoretičnih izhodišč | 1 |
| 1.2 | Namen in cilji diplomske naloge | 3 |
| 1.3 | Metode za doseganje ciljev..... | 4 |
| 1.4 | Predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema | 5 |
| 2 | Stroški v proizvodnem podjetju..... | 6 |
| 2.1 | Opredelitev stroškov | 7 |
| 2.2 | Vrste stroškov v proizvodnem podjetju..... | 9 |
| 2.2.1 | Spremenljivi in stalni stroški | 12 |
| 2.2.2 | Neposredni in posredni stroški..... | 16 |
| 2.3 | Metode oblikovanja prodajnih cen | 20 |
| 2.3.1 | Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške | 22 |
| 2.3.2 | Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje | 24 |
| 2.3.3 | Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurente | 25 |
| 3 | Kalkulacije stroškovne cene v proizvodnem podjetju | 27 |
| 3.1 | Osnovni pojmi in namen kalkulacij | 27 |
| 3.2 | Kalkulacije za proizvodno dejavnost..... | 28 |
| 3.2.1 | Delitvene kalkulacije | 28 |
| 3.2.2 | Kalkulacije z dodatki | 31 |
| 3.2.3 | Zožena kalkulacija | 32 |
| 4 | Empirični del | 33 |
| 4.1 | Predstavitev podjetja..... | 33 |
| 4.1.1 | Vizija in poslanstvo..... | 34 |
| 4.1.2 | Ciljni trgi..... | 34 |
| 4.2 | Kalkulacija prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov | 35 |
| 4.2.1 | Značilnosti obstoječih kalkulacij | 43 |
| 4.2.2 | Pomanjkljivosti obstoječih kalkulacij | 43 |
| 4.2.3 | Ocena stroškovne cene proizvodnega podjetja | 44 |
| 5 | Sklep | 45 |
| 5.1 | Temeljne ugotovitve | 45 |
| 5.2 | Predlogi za izboljšanje obstoječega stanja na področju kalkulacij | 46 |
| | Literatura in viri..... | 48 |

SLIKE

| | |
|--|----|
| Slika 1: Prikaz razvrstitve stroškov po različnih kriterijih | 11 |
| Slika 2: Struktura prodajne cene proizvoda | 24 |

KRAJŠAVE

VC spremenljivi ali variabilni stroški

FC stalni ali fiksni stroški

EUR evro

1 UVOD

Prvi del diplomske naloge je uvodni. Tukaj bomo najprej predstavili temeljne metodološke informacije, kot so obravnavana problematika in teoretična izhodišča, namen in cilji diplomske naloge, predvidene metode za doseganje ciljev ter predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema. Nadaljevali bomo z opredelitvijo stroškov v proizvodnem podjetju, kjer bomo predstavili posamezne skupine stroškov, jih definirali in pojasnili kje in kdaj se pojavijo. V povezavi z njimi bomo proučili metode oblikovanja prodajnih cen glede na stroške, povpraševanje ter konkurenco. To poglavje bomo zaključili s predstavitvijo kalkulacije stroškovne cene v proizvodnem podjetju, kjer želimo bralcu naloge pojasniti osnovne pojme in namen njihove izdelave. Spoznati ga želimo s tremi najpogostejšimi pristopi v praksi, ki jih navajajo avtorji.

1.1 Opredelitev obravnavane problematike in teoretičnih izhodišč

V diplomski nalogi bomo osredotočeni na podjetja s proizvodno dejavnostjo. Žižmond idr. (2005, 15) proizvodnjo opredeljujejo kot proces, v katerem se relativno redki proizvodni dejavniki porabljajo za proizvodnjo izdelkov in storitev, ki so namenjeni končni potrošnji oziroma prodaji na trgu. Proizvodnjo bi lahko definirali kot tehnično zvezo med obsegom proizvodnje in obsegom porabljenih proizvodnih dejavnikov. Da lahko govorimo o proizvodnem sistemu, moramo izhajati iz osnovne opredelitve gospodarskega procesa, ki vključuje proizvodnjo, razdelitev, menjavo in potrošnjo, ter se posvetiti predvsem proizvodnji in upravljanju proizvodnje (Bizjak 2008, 15). V podjetju je bistvenega pomena, da se natančno izračuna ter določi prodajna cena določenega izdelka oz. storitve. Ali mora biti večja, morda manjša od konkurence? Kakšna bo tista »prava« prodajna cena, je odvisno od številnih dejavnikov tako znotraj kot zunaj posamezne organizacije. Pomembno je, da se v podjetju pri kalkulacijah upošteva vse posredne in neposredne stroške proizvodnje, spremenljive in stalne stroške ter vse ostale stroške, ki se pojavijo v okviru proizvodnega procesa. Pomembno je, da se jih natančno izračuna, se večkrat preveri posamezen izračun v kalkulaciji, saj bomo v nasprotnem primeru zaradi morebitnega slabšega poslovanja, odločitve obžalovali. Vse to pa seveda ne gre brez ustreznih znanj in večjih dobrih kadrov.

Turk (2006, 128) pojasnjuje, da so prodajne cene tiste, ki jih prodajalec proizvodov ali storitev kot poslovnih učinkov dosega na trgu oziroma pri njihovem prevzemniku. Prav tako so lahko predmet prodaje bivša delovna sredstva, ki jih določena organizacija ne potrebuje več za njihov primarni namen ali pa tudi material, ki v njej ne bo predmet dela. V nadaljevanju se bomo omejili na prodajne cene proizvodov. Pot od proizvodnje izdelka do končnega porabnika je praviloma daljša, kot si zamišljamo. Na njej se v proces vključuje trgovina v zelo različnih organizacijskih oblikah. Prav tako se pojavljajo tudi različni stroški posameznih posrednikov. Slednji so odgovorni, da prodajna cena, ki jo plača končni porabnik, mnogokrat precej presega proizvajalčevo. Iz tega sledi, da je prodajna cena proizvajalce

organizacije, po kateri trguje, le del (dejanske) prodajne cene, ki jo za isti proizvod iztrži trgovinska organizacija. Kljub temu, kako visoko je postavljena prodajna cena določenega proizvoda, pa ne moremo mimo dejstva, da mora le-ta pokrivati vse stroške, ki so nastali v času proizvodnega procesa. Če prodajna cena presega te stroške, govorimo o dobičku, ki ga dosegamo pri proizvodu; v nasprotnem primeru govorimo o izgubi (Turk 2006, 128).

Kako utegne vrsta proizvodov, storitev in trgovskega blaga vplivati na odločitve o prodajnih cenah, Turk (2006, 136) pojasnjuje, da je razlika predvsem med proizvodi, ki so namenjeni končnemu porabniku in proizvodi, ki so namenjeni drugim organizacijam kot proizvajalna sredstva. Novi proizvodi, ki so namenjeni končnemu porabniku, imajo na začetku pogosto popolnoma drugačno prodajno ceno kot kasneje. Prvi proizvajalec na začetku načeloma ne more predvideti, koliko časa bo povpraševanje po določenem izdelku ostalo prožno, zato mora postaviti tako prodajno ceno, da v najkrajšem času dobi povrnjeno svojo naložbo in določen odstotek dobička. Kasneje, ko se na trgu pojavijo tekmeci (konkurenti) z nižjo prodajno ceno, je tudi sam primoran poceniti svoje izdelke ali pa se mora celo umakniti s trga. V primeru, če je povpraševanje po novih proizvodih prožno in jih organizacija namerava proizvajati v večjih količinah, je potemtakem bolje ob začetku postaviti razmeroma nizko prodajno ceno, ki bo omogočila sistematično prodiranje na trg. V primeru, če zaradi tega izrine tekmeca s trga, ni več ovir za podražitev. Prodajne cene proizvodov, ki so namenjeni drugim organizacijam v obliki proizvajalnih sredstev, pri določanju potrebujejo definitivno večjo mero pozornosti, saj so kupci tovrstnih proizvodov dokaj bolj obveščeni kot kupci blaga za široko potrošnjo. Ob drugih nespremenjenih okoliščinah dobi namreč naročilo le najcenejši ponudnik, zato moramo biti pri določanju le-teh izjemno previdni. Konec koncev mora organizacija v vsakem primeru pri obravnavanju ter določanju prodajne cene postaviti svoje stroške in tržni položaj na posebno mesto.

»Pri oblikovanju prodajnih cen je treba upoštevati njihovo večplastnost,« zatrjuje Rebernik (1999, 291).

V tem pogledu Turk (2006, 136) razlikuje tri skupine metod določanja prodajnih cen:

- a) oblikovanje prodajnih cen glede na stroške;
- b) oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje;
- c) oblikovanje prodajnih cen glede na tekmece (konkurente).

Najpogostejša oblika določanja prodajnih cen je glede na stroške. Pri proizvajalnih organizacijah to v praksi izgleda tako, da svoje poslovne učinke ne prodaja po prodajnih cenah, ki so enake stroškom, temveč da k stroškovni ceni izdelka prišteje še nek znesek, običajno določen v odstotkih, ki bo podjetju prinašal dobiček. Prodajna cena se včasih določi tudi na podlagi povpraševanja. Kadar se na trgu pojavi veliko povpraševanje za določen proizvod, postavi organizacija visoko prodajno ceno. Kadar pa je povpraševanje majhno, postavi nizko prodajno ceno. Če pride do primera, ko se prodajne cene ravnajo po povpraševanju, se zgodi, da se lahko isti proizvod prodaja tudi po dveh ali več prodajnih

cenah. Pri tem načinu določanja prodajnih cen so postavljene tudi t. i. lihe cene, ki kupcu ustvarjajo vtis nižje cene. Na primer cena 99 €, ki je tik pod ceno 100 €, vendar pa podjetje računa na psihološki odziv kupca in predpostavlja, da bo raje kupoval po tej ceni, ker jo navidezno zaznava kot bolj ugodno. Tretja metoda določanja prodajnih cen je glede na tekmece oziroma konkurente. Pri tej obliki je značilno, da organizacija v primeru, ko se stroški ali povpraševanje spremenijo, svoje prodajne cene ne spremeni, če je tudi njeni konkurenti ne. To načelo velja tudi obratno: če konkurenti spremenijo svojo prodajno ceno, jo bo tudi taista organizacija ne glede na nespremenjene stroške ali povpraševanje. Na zelo tekmovalnem trgu, kjer je veliko število proizvodov ali storitev, podjetje ne more izbirati svoje prodajne cene. Prilagoditi se mora namreč prodajni ceni, ki je odraz med povpraševanjem kupcev in ponudbo prodajalcev, ki nastopajo na trgu. Svoj poslovni izid lahko izboljša z večjim nadzorom nad stroški ter jih poskuša zmanjšati ali pa opusti določene proizvode in storitve, če ne dosegajo primernega dobička (Turk 2006, 137-143). V empiričnem delu naloge bomo izdelali in analizirali kalkulacijo prodajne cene izbranega izdelka v izbranem proizvodnem podjetju. Uporabili bomo metodo določanja prodajne cene na podlagi stroškov, kjer bomo na podlagi pribitka prišli do prodajne cene izbranega izdelka. To pa bomo primerjali z dejansko prodajno ceno, po kateri podjetje prodaja, in tako ugotovili, ali je izračun prodajne cene dobičkonosen oziroma ekonomičen.

Poglaviti problem, ki ga bomo obravnavali v diplomski nalogi, je neposredno povezan s stroškovnimi kalkulacijami v proizvodnih podjetjih. Uspešna podjetja, ki prodirajo na nove trge, uvajajo nove proizvodne linije, zaposlujejo nov kader in podobno; zaradi hitrega širjenja pozabijo na kvaliteto svojih stroškovnih kalkulacij. Potočnik (1995, 40-41) pri kalkulacijah za proizvodno dejavnost trdi, da so v številnih podjetjih stroški, povezani z zaposlenimi, daleč najpomembnejši del vseh stroškov. Bistveno je, da se natančno ugotovi te stroške in se jih v celoti upošteva pri kalkulacijah ter se jih zaračuna svojim kupcem. Prav tako so stroški za delovno silo tudi v vseh razvitih državah glavni sestavni del kalkulacij. Stroški delovne sile ali plače so že zdaj in tudi v prihodnje najpomembnejša vrsta poslovnih stroškov. Ti stroški ne obsegajo samo plač, ki se jih izplača zaposlenim v obračunskem obdobju, temveč tudi številne druge sestavine, ki se nanašajo na plače in druge prejemke zaposlenih. Vse te vrste stroškov namigujejo k temu, kako težko je natančno izdelati kalkulacijo, s katero bi povsem podrobno zaobsegli vse tovrstne stroške ter kako problematična je njihova porazdelitev preko izdelavnih ur z namenom, da bi v njeni ceni poleg izdelavnih stroškov zajeli dejansko vse ostale stroške, ki nastanejo tudi, ko delavec ne dela.

1.2 Namen in cilji diplomske naloge

Diplomska naloga bo študija primera, kjer je cilj proučiti problematiko določanja prodajnih cen v teoriji in na primeru izbranega proizvodnega podjetja. V empiričnem delu naloge želimo ugotoviti, kako se v izbranem proizvodnem podjetju izračunava in določi prodajna cena izdelkov. Ali ta izračun temelji na ustrezni stroškovni kalkulaciji, ali so zajeti res vsi

posredni in neposredni stroški, ali so le-ti površno izračunani. Namen diplomske naloge je na podlagi preučevane literature podati predlog primerne kalkulacijske metode za razporejanje stroškov v izbranem podjetju. Z učinkovito metodo bo podjetje natančneje določilo svoje izdelavne stroške ter še vse ostale, ki nastanejo, ko delavec ne dela. Rezultat tega bo predstavljalo ugodnejše poslovanje v smislu povečanja prihodkov. Analizirali bomo obstoječe stanje v izbranem podjetju za obdobje preteklega leta (2019) na področju izdelave stroškovnih kalkulacij ter upoštevanja le-teh pri določanju prodajnih cen. Pri proučevanju teorije bomo uporabili domačo in tujo literaturo, vezano predvsem na stroškovne kalkulacije, izračun lastne cene, prodajne cene, ekonomiko poslovanja izbranega podjetja ter znanje, pridobljeno na dosedanem dodiplomskem študiju.

Cilji diplomske naloge so:

- proučiti strokovno literaturo s področja določanja prodajnih cen v teoriji in politiko poslovanja proizvodnih podjetij;
- teoretično pojasniti vrste stroškov ter kalkulacij stroškovnih cen podjetij s proizvodno dejavnostjo;
- predstaviti izbrano podjetje, panogo, v kateri deluje, vizijo in poslanstvo ter ciljne trge;
- predstaviti in analizirati kalkulacijo prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov v izbranem proizvodnem podjetju;
- predstaviti značilnosti in pomanjkljivosti obstoječih kalkulacij v izbranem proizvodnem podjetju;
- podati oceno stroškovne cene izbranega proizvodnega podjetja s pomočjo stroškovne kalkulacije ter primerjavo z dejansko prodajno ceno, po kateri v izbranem proizvodnem podjetju poslujejo na trgu;
- na podlagi temeljnih ugotovitev podati predloge za izboljšanje obstoječega stanja na področju kalkulacij.

1.3 Metode za doseganje ciljev

Diplomska naloga bo razdeljena na dva dela, in sicer teoretični in empirični. Teoretični del bo temeljil na pregledu literature, raznih člankov ter učbenikov domačih in pa tujih avtorjev. V empiričnem delu bodo predstavljeni osnovni podatki izbranega proizvodnega podjetja, vizija, poslanstvo, ciljni trgi in simulacija kalkulacije prodajne cene na podlagi stroškov – primerjava lastne cene in prodajne cene v izbranem proizvodnem podjetju. Primerjava dejanske cene in cene na podlagi kalkulacije stroškov preko razdeljevanja različnih vrst stroškov na proizvedene količine proizvodov. Kot pomoč pri doseganju zastavljenih ciljev bomo uporabili različne znanstvenoraziskovalne metode. V teoretičnem delu bomo na podlagi deskriptivne metode povzeli izbrano literaturo in vire iz obravnavanega področja ter predstavili, kaj so stroški, kako s pomočjo osnovnih tehnik kalkulacije stroškov določimo ustrezno prodajno ceno, ter definirali njihovo medsebojno povezanost. Uporabili bom tudi metodo analize, saj bomo v empiričnem delu analizirali obstoječe stanje v podjetju na področju stroškov;

predvsem se bomo poglobili v izvor stroškov oziroma katere so tiste aktivnosti, ki povzročijo posamezen strošek. Kot tretjo pa bomo uporabili še raziskovalno metodo komparacije, kjer bomo analizirali dejansko stanje ter pridobljene podatke primerjali s proučevano literaturo.

1.4 Predpostavke in omejitve pri obravnavanju problema

Predpostavljamo, da so metode kalkulacije stroškovnih cen, ki jih navajajo avtorji, ekonomične, primerne kot podlaga za izračun prodajne cene ter preizkušene v praksi. V okviru diplomske naloge naletimo tudi na nekatere omejitve. Prostorsko gledano bomo omejeni na izbrano podjetje. Časovno bo zaradi obsežnosti študija primera omejena zgolj na obdobje preteklega leta, torej na leto 2019. To pa pomeni, da ugotovitve ni nujno, da držijo tudi za pretekla leta, ampak lahko izhajamo iz predpostavke, da se v podjetju ni v zadnjih letih spreminjalo načina kalkulacije cen. Tretja omejitev, na katero naletimo, je predmetna. V nalogi ne bomo obravnavali vseh ekonomskih značilnosti podjetja, temveč se bomo v empiričnem delu osredotočili na predstavitev podjetja, dejavnost, panogo, vizijo in poslanstvo ter ciljne trge, kar nam bo v pomoč pri izdelavi stroškovne kalkulacije.

2 STROŠKI V PROIZVODNEM PODJETJU

Vsako podjetje posluje z namenom doseganja dobička. Dobiček naj bi bil posledica prodanih poslovnih učinkov, tj. proizvodov oziroma storitev svojim kupcem ali končnim potrošnikom. Če želimo, da je to res tako, je pri tem potrebno upoštevati dejstvo, da moramo prodane poslovne učinke zaračunati po ceni, ki bo višja kot pa nas je stala izdelava nekega izdelka oziroma opravljanje določene storitve. Le z ustvarjanjem dodane vrednosti bo podjetje dosegalo zastavljene ekonomske cilje ter imelo smisel poslovati na trgu. Poslovne učinke pa ne moremo ustvarjati, ne da bi ob tem na kakršenkoli način bremenili podjetje. To nas pripelje do pojma stroškov. V nadaljevanju si bomo ogledali nekaj najpomembnejših računovodskih informacij o stroških.

Turk, Kavčič in Kokotec-Novak (2006, 97-98) navajajo, da je poznavanje stroškov ključno za zagotavljanje dobrih poslovnih odločitev, ki jih te morebiti povzročijo. Predpisi zahtevajo, da se v podjetju ob določenih časovnih obdobjih sestavi razne obračunske kalkulacije stroškov, vendar pa to ni obvezno zgolj s pravnega vidika, ampak je to podlaga za razne poslovne odločitve. Pomembno vlogo ob tem ima stroškovno računovodstvo. To nam daje številne računovodske informacije o stroških, vendar ga moramo seveda tudi primerno organizirati, tako da omogoča pravočasno poznavanje stroškov. Za pomembne poslovne odločitve od stroškovnega računovodstva potrebujemo ustreznost informacij ter njihovo pravočasnost. Informacije o uresničenih¹ stroških nam niso nič kaj preveč v pomoč pri vsakodnevni odločitvah, saj so na razpolago prepozno, kot jih bi sicer potrebovali; to je šele po nekem določenem obračunskem obdobju. Na podlagi tega lahko opazimo, da načrtovanje stroškov dobiva čedalje večji pomen, saj nam že na začetku olajša marsikatero poslovno odločitev. Načrtovanje stroškov je merilo za presojanje kasneje uresničenih stroškov, s čimer pa je omogočen tudi nadzor nad njimi ter odprte možnosti za izboljšave. Tovrstno raziskovanje zahteva natančno preučitev vseh dejavnikov, ki utegnejo vplivati na stroške. Analizo stroškov začnemo tako, da temeljito pregledamo stroške glede na to, kako se gibljejo, ko se obseg poslovanja povečuje ali zmanjšuje. Sledi korak primerjave stroškov v različnih časovnih obdobjih ali različnih poslovnih sistemih ter ocena upravičenosti in neizogibnosti posameznih vrst stroškov. Šele s skrbno analizo stroškov in poznavanjem vseh svojih zmogljivosti ter raziskavo trga in odprtih možnosti za prodajo bo lahko organizacija izbrala takšen program proizvodnje ali poslovanja, ki ji bo dolgoročno omogočal kar se da najboljše poslovne izide. Kot je razvidno, pa mora računovodstvo skozi omenjene naloge lastnikom organizacije ter poslovojem na različnih ravneh zagotoviti podrobne in pravočasne informacije o

¹ Stroški (angl. achieved costs), ki izhajajo iz uresničenega obsega poslovanja in so v knjigovodstvu prikazani na podlagi navedb v knjigovodskih listinah in po obračunih tudi uresničeni v obračunskem obdobju; nasprotje načrtovanih stroškov v njem; poleg dejanskih stroškov lahko deloma vključujejo tudi kalkulativne postavke ocenjenih stroškov ali celo standardnih stroškov (Turk 2004, 781).

prihodnjem, sedanjem ter preteklem poslovanju, ki bodo podlaga za bolj realne in pravilnejše poslovne odločitve.

2.1 Opredelitev stroškov

Domača strokovna literatura o ekonomiki poslovanja ter osnovah računovodstva stroške običajno opredeljuje kot »cenovno izražene potroške prvin poslovnega procesa« (Milost 2009, 27). Strokovni managerski priročnik Management Accounting Terminology (1983, 25, cit. po Tekavčič 1997, 14) nam v naslednjem stavku predstavi malenkostno bolj tujo opredelitev:

Stroški so denar ali ekvivalent denarne vrednosti, potrebne za doseganje določenega cilja, na primer pridobitev dobrin ali opravljenih storitev, bodisi za izpolnitev ustrezne pogodbe, za opravljanje določene funkcije bodisi za proizvodnjo in distribucijo določenega proizvoda.

Vsako podjetje svoj poslovni proces usmerja k ustvarjanju določenih poslovnih učinkov, to je proizvodov ali storitev, in ob primernem poslovnem izidu njihovi morebitni prodaji. V vsakem poslovnem procesu nastopajo t. i. prvine poslovnega procesa (Igličar in Hočevar 2011, 130):

- delovna sredstva (stroji, naprave, zgradbe, zemljišča idr.);
- predmeti dela (surovine, material, polproizvodi, energija);
- storitve (prevozne storitve, popravila, poštna storitve in druge);
- delavci in njihova delovna sila.

Da je nek znesek sploh mogoče umestiti med stroške, morajo biti izpolnjeni številni pogoji. Igličar in Hočevar (2011, 131-132) trdita, da o stroških lahko govorimo tedaj, ko so upoštevane naslednje predpostavke:

- opraviti imamo s katero izmed prvin pri poslovnem procesu;
- prvine poslovnega procesa se morajo trošiti;
- prvine poslovnega procesa moramo vrednostno izraziti oziroma za njeno pridobitev potrebujemo denarna sredstva;
- cenovno izraženi potroški so smiselno povezani z nastajanjem poslovnih učinkov.

Prva izmed pojmovanih prvin, ki nastopajo v poslovnem procesu, so *delovna sredstva*. Za njih je značilno, da v poslovnem procesu ne spreminjajo svoje oblike, ampak le izrabljajo svoje koristne lastnosti in sčasoma izgubljajo vrednost. Delovna sredstva uporabljamo toliko časa, dokler opravljajo svoje namen. Obdobje uporabe posameznega sredstva je odvisno od njegove fizične obrabe, tehničnega ali gospodarskega staranja, zaradi česar postane prej ali slej nesposobno za nadaljnjo uporabo ter s tem preneha v poslovnih knjigah obstajati kot delovno sredstvo. Potroškov delovnih sredstev ni mogoče meriti v fizikalnih enotah, zato jih načeloma izrazimo v odstotkih, ki prikazujejo posamezno leto v njihovi celotni dobi koristnosti. To bo v nadaljevanju predstavljeno kot strošek amortizacije (Čadež 2013, 43). Med delovna sredstva v

podjetju v glavnem štejemo opremo; sem uvrščamo razne stroje in naprave ter napeljave, orodja, prevozna sredstva in inventar. Če jih opredelimo širše, sodijo k njim tudi zgradbe in zemljišča. V sektorju kmetijstva in gozdarstva tukaj uvrščamo še večletne nasade in osnovno čredo (Turk, Melavc in Korošec 2004, 71).

Predmeti dela kot druga omenjena prvina v poslovnem procesu nasprotno kot delovna sredstva prenehajo obstajati v svoji prvotni obliki in izgubijo primarne lastnosti. Njihove potroške (količine, ki so prenehale obstajati) je mogoče neposredno izmeriti; lahko jih izrazimo z merskimi enotami, kot so na primer kilogrami, litri, metri ipd. (Čadež 2013, 44). Predmeti dela v poslovnem svetu večinoma vključujejo surovine, material, polproizvode in ostale dele, ki bodo kasneje predstavljali neke poslovne učinke ali zgolj posredno sodelovali pri njihovem nastajanju, kot na primer gorivo ali pisarniški material. Med predmete dela, pojmovane v širšem smislu, uvrščamo tudi energijo. Tukaj velja omeniti, da kot predmet dela lahko nastopa prav tako kupljeno blago, ki ga nabavi organizacija, ali blago, ki je bilo proizvedeno v tej isti organizaciji. Torej, predmet dela smo kupili na trgu ali pa izhaja iz poslovnega procesa. Kot primer bi omenili tkalnico, kjer na primer kot predmet dela nastopa kupljeno predivo ali predivo, ki se ga proizvaja v predilnici iste organizacije. Isti primer se pojavi pri energiji, kjer organizacija potrebno energijo pridobi iz javne omrežne napeljave ali pa jo proizvede sama v lastni elektrarni. Ta primer je v praksi zelo pogost, saj vedno več podjetij svoje hale opremlja s sončnimi kolektorji, s pomočjo katerih pridobiva lastno električno energijo. Konec koncev kot predmet dela nastopajo tudi tisti proizvodi in trgovsko blago, za katere se sklene kupoprodajna pogodba in so predmet pakiranja ter nakladanja. Vendar se v praksi, zaradi poenostavitve, takšno razširitev pojma običajno zanemari (Turk, Melavc in Korošec 2004, 71).

Storitve so naslednja izmed naštetih prvin, ki nastopajo v poslovnem procesu. Tukaj razlikujemo dve vrsti storitev, in sicer prvič storitve z enkratnim oziroma takojšnjim delovanjem. Za njih je značilno, da se potrošijo takoj, ko so opravljene, tj. ob njihovem nastanku. In drugič, storitve z delovanjem, ki se razteza čez daljše časovno obdobje. Za slednje je torej značilno, da se trošijo le postopoma in da so vpete v daljše časovno obdobje. V prvo skupino sodijo na primer prevozne in poštno storitve, vzdrževanje in popravila ter ostale storitve v zvezi s plačilnim prometom. Posebna vrsta storitev je druga, ki medse šteje razne patente in licence ter navsezadnje tudi najrazličnejša finančna opravila ter dajatve (Turk, Melavc in Korošec 2004, 72; Čadež 2013, 44).

Da bo organizacija lahko nemoteno izvajala svoj poslovni proces, mora poleg delovnih sredstev, predmetov dela ter sprotih storitev kot izhodišče zagotoviti tudi ustrezne delavce z njihovo *delovno silo*. Delo je zavestna, vnaprej premišljena dejavnost, ki se opravlja z določenim namenom. V našem primeru je to doseganje zastavljenih poslovnih ciljev. Dela brez delovne sile (tukaj mislimo predvsem na fizične in umske sposobnosti, ki jih ima delavec na razpolago) si nikakor ne moremo predstavljati. Delovna sila je lastnost posameznih

delavcev, ki nastopa pri nekem delovnem oziroma poslovnem procesu in se kaže kot posrednik pri ustvarjanju poslovnih učinkov. Iz tega sledi, da delo nikoli ne nastopa samo po sebi, ampak je vedno spojeno s trošenjem delovne sile. Posledično to pomeni, da delavcev ne moremo enačiti z delovno silo (Turk, Melavc in Korošec 2004, 72). Tudi potroškov delovne sile, ki nastanejo zaradi vpletenosti ljudi pri poslovnem procesu, ni mogoče meriti direktno. Delovni čas in obseg proizvodnje sta tista dva glavna dejavnika, s katerima si bomo (poleg ostalih) pomagali pri merjenju njihovih potroškov. Tukaj namreč upoštevamo pomembnost in zahtevnost dela, ali gre za preprosta, strokovna ali zelo zahtevna dela ter druge posebnosti, ki iz tega izhajajo (Čadež 2013, 44).

2.2 Vrste stroškov v proizvodnem podjetju

Do sedaj smo se seznanili z medsebojno odvisnostjo proizvodnje in stroškov ter tudi s povezanostjo proizvodnje in porabe prvin poslovnega procesa. Na splošno smo stroške označili kot produkt potroškov prvin poslovnega procesa in njihovih cen. Tej opredelitvi pravimo opredelitev stroškov v ožjem pomenu. Za razumevanje gospodarjenja podjetja je opredelitev stroškov v ožjem pomenu ključnega pomena, a ne zadošča. Težava nastopi v tem, da so se v praksi pojavili stroški, ki jih po tem načinu ne moremo definirati, a so pomembni za podjetje in njegovo uspešno poslovanje. Govorimo torej o širšem pojmovanju stroškov. Tukaj vključujemo vse tiste stroške, ki izhajajo iz storitev najrazličnejših državnih in drugih organov in se v podjetju opravljajo za lastne potrebe, kakor tudi za potrebe širše družbene skupnosti. Ti stroški niso odvisni ne od proizvodnje, prodaje ali poslovne uspešnosti, zato se jih v podjetju določa po specifičnih povprečjih. Prav tako kot za vse storitve so tudi za te nujno potrebne pravine poslovnega procesa, vendar zunaj podjetja in za katere mora podjetje prav tako zagotoviti sredstva za pokrivanje stroškov, nastalih v zvezi z njimi. Če povzamemo, stroški pojmovani ožje, so torej produkt potroškov prvin poslovnega procesa in njihovih cen; stroški, pojmovani širše, so tisti stroški, med katere poleg stroškov v ožjem pomenu prištevamo tudi stroške podjetja, ki nastajajo z delovanjem družbenih dejavnosti (Bizjak 2008, 94-95).

Ugotovili smo, da so stroški sočasen pojav vsepovsod, kjer se izvaja proizvodni proces. To je neizpodbitno dejstvo, kar pomeni, da ne moremo proizvajati izdelkov ne da bi ob tem nastajali posamezni stroški. V svetu redkosti ekonomskih dobrin morajo podjetja navadno plačati za svoje vložke (inpute), pa naj gre za pisarniški material, surovine, material za proizvodnjo ali pa izkušen kader. Podjetja, ki se na trgu predstavljajo kot dobičkonosna, se še kako dobro zavedajo tega preprostega dejstva pri določanju svoje proizvodne strategije. Vsaka dodatna enota nepotrebnih stroškov namreč zmanjšuje dobiček podjetja za to enoto. Prevelik obseg proizvodnje lahko prav tako negativno vpliva na tekoče poslovanje podjetja kot premajhen. Obsežna proizvodnja pogosto zapelje hitro rastoče podjetje v finančne težave, saj stroške dviguje hitreje kot pa prihodke in na dolgi rok to ne predstavlja ugodnih finančnih tokov. Ali nas zaposlitev novega kadra stane manj kot recimo obstoječemu izplačevati nadure

v nedogled? Je morda bolj ekonomično odpreti novo tovarno kot pa razširiti staro? Ali naj investiramo v novo proizvodno opremo, morda spet raje preselimo proizvodnjo na tuje trge? S tovrstnimi vprašanji se srečujejo bistre organizacije, kadar prihaja do točke, ko se je potrebno odločiti o načinu proizvodnje. Podjetja želijo izbrati najbolj učinkovito metodo proizvodnje, kar pomeni, da bodo ob najnižjih stroških proizvedli kar se da največ outputov. Razvidno je torej, da morajo podjetja temeljito analizirati stroške, saj njihova vloga ne vključuje zgolj obsega proizvodnje, temveč predstavlja temelj za ugodno poslovanje podjetja (Samuelson in Nordhaus 2002, 115).

Kako bomo torej interpretirali pojem stroškov, je odvisno od problema, ki ga želimo rešiti, ter od okoliščin, v katerih nastopajo. Informacije o stroških nimajo neke absolutne vrednosti, ampak samo relativno vrednost, saj lahko številke v določenih okoliščinah pri reševanju nekega problema pomenijo informacijo, v določenih pa morda taisti podatki predstavljajo dezinformacijo. Torej je v vsakem primeru potrebno informacije oblikovati tako, da bodo ob zavedanju njihove izrazite moči, prikazovale točno tisto, kar nas v nekem trenutku najbolj zanima. Stroške ter informacije v zvezi z njimi proučujemo odvisno od namena, in sicer lahko je to v celotnem obsegu, ki pripomore k ugotavljanju, kako ti stroški prispevajo k dobičku organizacije kot celote, dejavnosti in podobno. Lahko jih proučujemo glede na količinsko enoto poslovnega učinka, kar se uporablja kot merilo za postavljanje in presojanje njegove prodajne cene. Proučevanje lahko vključuje tudi stroške, ki se pojavljajo po različnih organizacijskih enotah, na podlagi katerih se ugotavlja odgovornost ter poslovni uspeh v določeni organizaciji in po posameznih organizacijskih enotah. Ali pa se stroške proučuje z vidika povezanosti s posameznimi kupci, torej ali naj še sodelujemo z njimi ali naj prenehamo (Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 2006, 99-100).

V našem primeru je za nadaljnje razmišljanje posebnega pomena predvsem spoznanje o odvisnosti stroškov od proizvodnje, kar pomeni, da proizvodnja narašča odvisno od porabe prvin proizvodnega procesa na različne namene. To spoznanje je ključnega pomena pri upravljanju proizvodnega podjetja, saj podrobno prikazuje temeljne odnose med vrsto proizvodnje in stroški v odvisnosti od obsega proizvodnje. Zgolj tovrstno opredeljevanje stroškov glede na gibanje proizvodnje pa vendarle ne zadostuje. Predvsem z namenom uspešnega gospodarjenja podjetja je potrebno namreč poznati tudi druge oblike in delitve stroškov v poslovnem sistemu ter organizacijo obvladovanja stroškov. Kot smo že na začetku omenili, je za učinkovito poslovanje bistvenega pomena preglednost stroškov, poznavanje vzrokov za njihovo nastajanje ter mesto oziroma pozicija njihovega nastajanja. Za bolj natančno analizo stroškov in obenem tudi lažji pregled so se v praksi pojavili različni načini delitve stroškov (Bizjak 2008, 94):

- naravna in načelna delitev stroškov;
- stroški po poslovnih funkcijah;
- izvorni in izvedeni stroški;
- stroški glede na način razporejanja na stroškovne nosilce;

- stroški, odvisni od obsega poslovanja;
- druge oblike delitve stroškov.

Te delitve stroškov, preučevanih z različnih zornih kotov nam bodo omogočile njihovo celovito poznavanje, organizacijo zajemanja stroškov, ugotavljanje in razdeljevanje stroškov ter kalkulacije v zvezi z njimi, s čimer bo tudi delitev stroškov na stroškovna mestna in stroškovne nosilce precej lažja. Omenjeni načini delitve stroškov nam bodo služili kot pomoč pri njihovem lažjem obvladovanju. Morda nas zanima, katera prvina poslovnega procesa oziroma proizvodnji vir (input) povzroča najvišje stroške; drugič se sprašujemo, katera je tista poslovna funkcija v podjetju, ki to povzroča. V tretjem primeru bi radi izvedeli, kje so se pojavili ti stroški oziroma katera organizacijska enota jih ustvarja. Pri stroških vidimo, da gre za zelo zapleteno strukturo, zato nam različni vidiki preučevanja stroškov še kako dobro pomagajo (Rebernik 1999, 196-197; Bizjak 2008, 94).

| KRITERIJ ZA RAZVRŠČANJE | KATEGORIJE STROŠKOV |
|---|---|
| Izvor glede na prvine poslovnega procesa (naravne vrste stroškov) | Stroški amortizacije Stroški materiala Stroški dela Stroški storitev |
| Poslovne funkcije | Stroški proizvodnje Stroški nabave, prodaje, uprave |
| Obdobje vplivanja na poslovni izid | Stroški, ki se zadržujejo v zalogah proizvodov Stroški, ki so neposredno odhodki |
| Izbiranje med poslovnimi alternativami | Relevantni stroški Nerelevantni stroški |
| Odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja | Stalni stroški Spremenljivi stroški |
| Pripisovanje stroškovnim nosilcem | Neposredni (direktni) stroški Posredni (splošni) stroški |
| Obdobje nastanka stroškov | Planirani (načrtovani) stroški Obračunski (uresničeni) stroški |

Slika 1: Prikaz razvrstitve stroškov po različnih kriterijih

Vir: Čadež in Hočevar 2008, po Čadež 2013, 48.

V strokovni literaturi zasledimo kar nekaj načinov razvrščanja stroškov od različnih avtorjev. Preglednica 1 prikazuje nekatere izmed najpogosteje uporabljenih v praksi. Čadež (2013, 48-49) navaja, da so za potrebe finančnega računovodstva ključne zlasti prve tri razvrstitve stroškov; zadnje štiri so v prvi vrsti pomoč pri managerskem odločanju. Prikazana razvrstitev stroškov je zelo pomembna. Če vzamemo primer iz vsakdanjega življenja, se dogaja, da računovodje v praksi za različne namene običajno uporabljajo računovodske koncepte, ki služijo bolj ali manj tistim za potrebe finančnega računovodstva. To je pravzaprav precej logično, saj so informacije za zunanje poročanje v skladu z zakonom obvezne in so zato tako rekoč že pripravljene. Navsezadnje oblikovanje računovodskih informacij ni ravno enostavna

naloga; to namreč zahteva ustrezno informacijsko podlago ter znanje in razne veščine, česar pa pri kadru pogostokrat primanjkuje. Tako računovodje kot managerji se premalokrat zavedajo, da različne metode oziroma tehnike le niso primerne za vse namene. Uporaba neprimernih metod oziroma tehnik v določenih okoliščinah lahko privede do napačnih in neustreznih poslovnih odločitev.

Ni pomembno, kateri način razvrščanja stroškov uporabimo, saj v grobem vsak izmed njih odraža celotne stroške. Če omenjamo posamezne vrste stroškov, pomeni, da bomo preučevali različne vidike iste celotne stroškovne realnosti, ne pa tudi različne dele stroškovne cene (Rebernik 1999, 196-197). V nadaljevanju diplomske naloge si ne bomo ogledali vseh posameznih delitev stroškov, ampak se bomo za potrebe študije primera v proizvodnem podjetju podrobneje dotaknili samo tistih, ki so v proizvodnem podjetju največkrat omenjene in za katere menimo, da bomo z njihovo pomočjo lažje analizirali stroškovno ceno izbranega podjetja. Te delitve stroškov so glede na odzivanje na spremembe v obsegu poslovanja, kamor štejemo spremenljive in stalne stroške ter delitev glede na način razporejanja na stroškovne nosilce, kamor sodijo posredni in neposredni stroški.

2.2.1 Spremenljivi in stalni stroški

Nekateri stroški, ki nastajajo v organizaciji, se ne odzivajo enako na spremembe v obsegu njenega poslovanja. Prav temu razlikovanju stroškov je strokovna literatura namenila največ pozornosti med vsemi razvrstitvami stroškov. Ta delitev je namreč osnova za ugotavljanje praga dobičkonosnosti podjetja (Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 2006, 104; Tekavčič 1997, 26). Povečanje obsega proizvodnje poslovnega sistema je razumljivo povezano z višjimi celotnimi stroški. Ob razmišljanju glede povečanja obsega proizvodnje se pojavi vprašanje, ali se zaradi povečanega obsega proizvodnje povečajo vsi stroški oziroma ali se vsi stroški povečajo v enakem razmerju. Odgovor na to prikazuje osnovni kriterij za opredelitev stroškov glede na to, kako se spreminja obseg proizvodnje. Pa vendar se pri spreminjanju obsega proizvodnje vsi stroški ne obnašajo enako, saj obseg proizvodnje na nekatere stroške pravzaprav nima vpliva. Večinoma se stroški povečajo za manj, kot se poveča obseg poslovanja (Milost 2009, 30-31; Čadež 2013, 56). Upoštevajoč, kako se stroški odzivajo na spremembe v obsegu poslovanja, strokovna literatura ločuje stalne oziroma fiksne in spremenljive oziroma variabilne stroške. Ta delitev nam bo v nadaljevanju pomagala pri razumevanju, zakaj se celotni stroški ne spreminjajo sorazmerno z obsegom proizvodnje.

Ob razvrščanju stroškov na spremenljive in stalne se navadno osredotočimo na eno obračunsko obdobje, to je običajno kar eno leto. Pri tem načinu razvrščanja, kjer ugotavljamo, kateri stroški so spremenljivi in kateri stalni, igra pomembno vlogo predvsem proučevano obdobje, saj čim krajše kot je upoštevno obdobje, več stroškov je stalnih in tem manj spremenljivih. Prav tako velja tudi obratno: ko proučujemo gibanje stroškov v daljšem oziroma zelo dolgem obdobju, postane večina stroškov spremenljivih, manjšina pa stalnih. Ta

način razvrščanja stroškov se v poslovnem svetu razume kot jedro poslovnega računovodstva. Pomanjkljivo poznavanje stroškov organizacije, opazovanih s tega stališča, lahko privede do napačnih odločitev o uvajanju ali opuščanju proizvodnje, zato je ta način pri vseh poslovnih odločitvah izrednega pomena (Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 2006, 104). V nadaljevanju bomo pojasnili, kako se deli stroške po tem kriteriju, ter predstavili problematiko, ki jo v zvezi s to razdelitvijo obravnava strokovna literatura.

Spremenljivi oziroma variabilni stroški

V vsakdanjem življenju beseda »spremenljivo« pomeni, da se nekaj spreminja oziroma da spreminja svojo pojavno obliko. V računovodski stroki je njen pomen dosti bolj strnjen. Beseda namreč ne zadeva spremembe v stroških, ki bi bile rezultat časa in se ne nanaša na spremembe v stroških zaradi sezonskih vplivov (na primer dvig cen turističnih aranžmajev, smučarske opreme ipd.). V računovodstvu se spremenljivi stroški navezujejo zgolj na spreminjanje obsega dejavnosti podjetja. Spremenljivi stroški so tisti, ki se neposredno in sorazmerno spreminjajo odvisno od obsega poslovanja, obsega proizvodnje ali izrabe zmogljivosti, kar pomeni, da se v primeru, če se obseg dejavnosti povečuje, temu primerno rastejo tudi ti stroški. Da je nek strošek mogoče uvrstiti med spremenljive, mora biti njegovo povečanje ali zmanjšanje nujno povezano s povečanjem ali zmanjšanjem obsega dejavnosti podjetja, sicer tega ne moremo storiti (Igličar in Hočevar 2011, 288; Bizjak 2008, 98). Tako imenovani spremenljivi stroški, ki jim s tujko pravimo tudi variabilni stroški, nastajajo pri zaposlitvi spremenljivih proizvodnih dejavnikov, ki so neposredno povezani z obsegom proizvedenih proizvodov. Pri njihovem opredeljevanju predpostavljamo, da se cene poslovnih prvin, ki se trošijo, ne spreminjajo in da v bistvu proučujemo le vpliv spremembe obsega dejavnosti na potroške. Te stroške se v strokovni literaturi označuje z VC (angl. variable costs) (Turk 2004, 687; Bojnec idr. 2007, 83). Iz teh opredelitev pridemo do ugotovitve, da trošenje prvin poslovnega procesa (v nadaljevanju inputov), ki so spremenljivi, povzroča spremenljive stroške. Podjetje kratkoročno spreminja svoje poslovne učinke (v nadaljevanju outpute) tako, da zaobseže več ali manj enot spremenljivega inputa. Spremenljivi stroški se spreminjajo v odvisnosti od količine vloženih inputov in s tem s količino outputa ter s cenami, ki jih je treba plačati za vsako enoto spremenljivega outputa. Iz tega sledi, da so spremenljivi stroški pravzaprav zneski, ki jih podjetje nameni in porabi za v proizvodnem procesu potrebne spremenljive inpute. Kadar podjetje ne proizvaja oziroma kadar je output enak nič, ne uporablja spremenljivih inputov in potemtakem to pomeni, da so tudi spremenljivi stroški enaki nič. Čim pa podjetje začne s proizvodnjo oziroma ko nastajajo in se povečujejo outputi, se povečuje tudi potrošnja spremenljivih inputov. Posledica so spremenljivi stroški. Prišli smo torej do dejstva, da je naraščanje in upadanje spremenljivih stroškov medsebojno povezano z naraščanjem in upadanjem outputov (Rebernik 1999, 160-161).

Najpogostejši primeri spremenljivih stroškov so stroški surovin in neposrednega materiala, ki je uporabljen v proizvodnji (kot na primer jeklo za proizvodnjo avtomobilov), stroški

energije, stroški dela (če so odvisni od opravljenih ur oziroma proizvedenih proizvodov ali opravljenih storitev), strošek amortizacije (če se v podjetju uporablja funkcionalna metoda amortiziranja), stroški repromateriala oziroma pomožnega materiala, prevozni stroški in podobno (Hočevar, Igličar in Zaman 2002, 85; Rebernik 1999, 160-161). Med spremenljive stroške štejemo tudi stroške nekaterih plač, kot na primer plače delavcev na proizvodni liniji. Kot posebnost pri tej vrsti stroškov lahko predstavimo tudi primer blagajničarke v samopostrežni trgovini, kjer lahko poslovodja brez težav prilagodi njene delovne ure, tako da te ustrezajo številu kupcev v trgovini in lahko rečemo, da gre tudi v tem primeru za spremenljivi strošek. Iz prikazanih primerov pridemo do dejstva, da spremenljivi oziroma variabilni stroški ponazarjajo tiste stroške v zvezi s prodanim blagom oziroma opravljenimi storitvami, ki se spreminjajo skupaj s količino outputov kot surovine, material in delno tudi plače (Samuelson in Nordhaus 2002, 116). Preveč enostavno bi bilo, če bi se vsi variabilni stroški spreminjali sorazmerno s potrošnjo spremenljivih inputov. Avtorica Tekavčič (1997, 27) glede na način vplivanja, kako se spreminjajo oziroma odzivajo na povečanje obsega proizvodnje, navaja tri načine razvrščanja spremenljivih stroškov, ki so uporabljeni v praksi, in sicer sorazmerni oziroma proporcionalni, napredujoči oziroma progresivni in nazadujoči oziroma regresivni spremenljivi stroški.

Stalni oziroma fiksni stroški

Stroški, ki so nasprotje spremenljivim, so stalni stroški. Opredelitev stroškov s pridevnikom »stalni« še ne pomeni, da se ti stroški ne spreminjajo, vendar bomo več o tem predstavili v nadaljevanju. Sedaj se bomo najprej dotaknili splošnih značilnosti te vrste stroškov. Torej, kaj konkretno pa so stalni stroški v nekem podjetju? Avtorja Samuelson in Nordhaus (2002, 116) pojasnjujeta, da jim včasih pravimo tudi »splošni« ali »nepovratni« stroški. Bizjak (2008, 99) navaja, da so stalni stroški tisti stroški, ki bremenijo podjetje neodvisno od tega, kakšen je obseg poslovanja, obseg proizvodnje oziroma, kako izrabljamo svoje zmogljivosti. Za to vrsto stroškov je značilno, da se kot celota ne spreminjajo z obsegom dejavnosti podjetja v določenem obdobju ali pa sprememba obsega dejavnosti na njih vpliva le nad določeno mejo pri spremembi poslovnih zmogljivosti. Posledično se zaradi spremenjenega obsega poslovanja spreminjajo zgolj na enoto učinka (Turk 2004, 694; Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 2006, 105). Kot nakazuje splošna opredelitev stalnih stroškov, ti niso odvisni od obsega dejavnosti podjetja, vendar se kljub temu, da recimo podjetje preneha poslovati, v določenem stalnem znesku še vedno pojavljajo. Kako visoki bodo ti stroški je večinoma odvisno od stopnje usposobljenosti poslovnega procesa, zato bi jih v povezavi s tem lahko poimenovali tudi stroški poslovnih oziroma proizvodnih pripravljenosti (Tekavčič 1997, 26). Tako imenovane stalne stroške, ki jim s tujko pravimo tudi fiksni stroški, povzročajo stalni proizvodni dejavniki in zato sprememba obsega proizvodnje v kratkem obdobju na njih nima nobenega vpliva. Ne glede na to, da podjetje ne proizvaja ničesar, mora še vedno plačevati omenjene stalne stroške. Pri njihovem opredeljevanju predpostavljamo, da se cene poslovnih prvin, ki se trošijo, ne spreminjajo in da v bistvu proučujemo le vpliv spremembe obsega dejavnosti na

potroške. Te stroške se v strokovni literaturi označuje s FC (angl. fixed costs) (Turk 2004, 694; Bojnec idr. 2007, 83). Podjetje razpolaga z različnimi stalnimi inputi, ki povzročajo stalne stroške. Ti stroški ostajajo enaki toliko časa, dokler se ne spremeni obseg trošenja stalnih inputov. Iz tega sledi, da so stalni stroški odvisni predvsem od dveh dejavnikov: od količine stalnih inputov, ki se trošijo (potroškov), ter cen, ki jih je potrebno plačati za uporabo vseke enote teh inputov. Stalni stroški torej v podjetju zaznamujejo tržno vrednost stalnih inputov, zato jih lahko opredelimo kot vsoto stroškov vseh stalnih inputov, ki jih podjetje potrebuje pri svojem poslovanju (Rebernik 1999, 159-160).

Nam najbolj poznane primere stalnih stroškov iz prakse predstavljajo amortizacija zgradb in strojev (če podjetje uporablja metodo časovnega amortiziranja), stroški najemnin (za tovarno, pisarne ali ostale poslovne prostore), stroški prispevkov in dajatev (na primer za elektriko, telefon, komunalno) in podobno (Igličar in Hočevar 2011, 288-289; Čadež 2013, 57). Med stalne stroške štejemo tudi obresti za dolgove (izposojen denar pri banki), stroške kapitala, zavarovalne premije, določene vrste davkov, kot recimo davek na premoženje, delno tudi plače, kot na primer plače zaposlenih v upravi oziroma vodilnih delavcev, kamor v grobem uvrščamo plače poslovodij, računovodij, pravnikov, raziskovalcev, delavcev v režiji, plače zaposlenih profesorjev itd. (v kolikšni meri je to stalni strošek, je seveda tudi odvisno od plačilnega sistema) in podobno. Pri tej vrsti stroškov velja poudariti, da se lahko vseeno spremenijo, vendar pa ne zaradi posledic spremenjenega obsega proizvodnje. Količine stalnih inputov za podjetje se kratkoročno namreč ne spreminjajo, zato stalni stroški ostajajo v celoti nespremenjeni toliko časa, dokler se cene stalnih inputov ne spremenijo (na primer višje takse na premoženje, povečanje zavarovalnih premij, zvišanje obrestne mere itd.) (Bojnec idr. 2007, 83; Rebernik 1999, 159-160). Do njihove spremembe lahko pride tudi tako, da se poslovodstvo podjetja enostavno odloči, da jih bo spremenilo, na primer da povečajo ali znižajo plače režijskih delavcev, prodajo oziroma zmanjšajo proizvodno opremo podjetja ali pa zmanjšajo stroške na račun raziskav in razvoja (Igličar in Hočevar 2011, 289). Posebnost tu predstavljajo tudi primeri, kjer se stalni stroški zelo na hitro spremenijo, kot recimo primer podjetja, ki povečuje obseg dejavnosti s tem, da prične z uvajanjem novo izmene v proizvodnji ali primer nakupa novega stroja kot predmeta dela. V obeh primerih stalni stroški eksponentno narastejo. V prvem primeru zato, ker so za to potrebni novi delovodje, medtem ko se v drugem primeru z nakupom novega stroja povečajo stroški amortizacije (Bizjak 2008, 99). Za konec se velja dotakniti še lastnosti stalnih stroškov, da bremenijo podjetje tudi v primeru, ko ne proizvaja ničesar in mora v ta namen poskrbeti za njihovo maksimalno pokrivanje. Stalni stroški so torej zneski, ki jih je potrebno plačati ne glede na količino proizvedenega outputa, zato se načeloma ne spreminjajo in ostajajo vedno enaki. Sprememba količine proizvedenega outputa na njih ne vpliva, zato stalni stroški predstavljajo tiste stroške v zvezi s prodanim blagom in opravljenimi storitvami, ki so prisotni tudi takrat, ko ne proizvodimo ničesar (Samuelson in Nordhaus 2002, 116). Za bolj natančno razumevanje sta se v praksi uveljavili dve delitvi stalnih stroškov, ki jih Turk (2006, 112) razčlenjuje na

neomejeno stalne oziroma absolutno fiksne ter omejeno stalne oziroma relativno fiksne stroške.

2.2.2 Neposredni in posredni stroški

Obvladovanje stroškov v podjetju zahteva temeljito poznavanje mesta nastajanja stroškov, to so tako imenovana stroškovna mesta in stroškovni nosilci. Organizacija zajemanja in delitve stroškov po tem kriteriju zahteva natančnost do te mere, da informacije o stroških omogočajo ustrezne poslovne odločitve. Pri ugotavljanju in razporejanju stroškov na stroškovna mesta in organizacijske enote si navadno pomagamo z različnimi predračuni in poračuni stroškov; pri ugotavljanju in razporejanju stroškov po stroškovnih nosilcih se za učinkovito analizo najpogosteje izdeluje razne predkalkulacije in pokalkulacije. Dejstvo je torej, da moramo natančno vedeti, kje in zakaj se neki stroški pojavljajo, če želimo podjetju omogočiti kar se da najbolj ugodno poslovanje. Podjetja se v praksi najpogosteje organizirajo tako, da se posamezne poslovne funkcije opravlja po posameznih organizacijskih enotah. Poslovne funkcije se v nadaljevanju delijo še na posamezna področja poslovanja – po določenem kriteriju sorodnosti opravi oblikovano delovno področje – na katerih zaradi trošenja prvin poslovnega procesa nastajajo stroški. Te stroške zato ločimo glede na mesto nastajanja ter na izdelke, ki morajo s prodajo zagotoviti sredstva za njihovo pokrivanje. Prvi primer nas pripelje do stroškovnih mest, v drugem primeru pa se srečamo s stroškovnimi nosilci (Bizjak 2004, 97). V nadaljevanju bomo zato obravnavali ugotavljanje stroškov po posameznih stroškovnih mestih in posameznih stroškovnih nosilcih. Še prej pa se bomo na kratko dotaknili njihovih najbolj splošnih značilnosti.

Stroškovna mesta

Izvor stroškov je vedno povezan z določenimi poslovnimi področji nalog. Da bi lahko stroške obvladovali, ni pomembno vedeti zgolj, kdaj govorimo o stroških in kakšne vrste stroškov poznamo, marveč moramo poznati predvsem mesta, kjer ti stroški nastajajo in zakaj. Prav gotovo so mesta, kjer se pojavljajo stroški, ki izvirajo iz različnih področij nalog, različna. Tudi stroški so na vsakem od teh mest sestavljeni tako iz stroškov delovnih sredstev, predmetov dela in storitev kot tudi iz stroškov dela. Spremljanje stroškov po poslovnih funkcijah je premalo natančno, da bi nam lahko pri tem pomagalo, saj je nastajanje stroškov s tako področno določenimi mesti v organizaciji, tesno povezano. V podjetju se zato v ta namen organizira stroškovna mesta (Rebernik 1999, 198; Turk 2006, 88-89).

Stroškovno mesto, kot že samo ime pove, je tisto mesto, kjer stroški nastajajo zaradi določenega poslovnega področja nalog. Pod stroškovna mesta umestimo vsa področja, za katera je mogoče stroške natančno zabeležiti, jih spremljati ter za njihovo nastajanje določiti tudi odgovornega zaposlenega (Bizjak 2004, 97; Turk 2006, 89). Običajno se ga opredeli kot funkcijsko, prostorsko ali organizacijsko zaokroženo celoto, kjer je omogočeno spremljanje in

nadziranje stroškov. Vendar pa to ni vedno nujno, saj je lahko v enem prostoru več stroškovnih mest, lahko pa se to eno stroškovno mesto navezuje na več prostorov (Rebernik 1999, 198; Turk, Melavc in Korošec 2004, 88-89). Število stroškovnih mest v podjetju ter kako jih poimenujemo, je odvisno od številnih dejavnikov, kot so na primer vrsta dejavnosti, v kateri podjetje posluje, velikost podjetja, organizacijska sestava, način ustvarjanja učinkov, uporaba metod obračuna stroškov itd. Če vzamemo primer majhnega podjetja z enim ali dvema zaposlenima, bo najverjetneje celotno podjetje upoštevano kot eno stroškovno mesto, medtem ko imajo velika podjetja običajno tudi številna stroškovna mesta (Rebernik 1999, 198; Turk 2006, 90).

Smisel razdelitve poslovnega sistema na stroškovna mesta je omogočiti popolnejši obračun stroškov po posameznih poslovnih učinkih in omogočiti pregled gibanja stroškov na tistih področjih, na katerih zanje obstaja odgovornost (Milost 2009, 36; Turk, Melavc in Korošec 2004, 88-89). Poglavitni razlog za določitev stroškovnih mest je torej omogočiti boljši nadzor in obvladovanje stroškov. Stroškovna mesta so torej mesta nastajanja stroškov, kjer je skrbno organiziran pregled nad stroški; znan je tudi odgovorni zaposleni za te stroške. To je pomembno zlasti z vidika temeljnega ekonomskega problema, saj so stroški odraz redkosti dobrin, ki jih je potrebno racionalno izkoriščati (Rebernik 1999, 198; Bizjak 2004, 99). Pri določanju stroškovnih mest pa nikakor ne velja izključiti možnosti predvidevanja nadaljnje razdelitve stroškov po posameznih poslovnih učinkih ter odgovornosti za vsako nepotrebno povečanje stroškov na teh stroškovnih mestih (Turk, Melavc in Korošec 2004, 88-89).

V velikih industrijskih organizacijah se stroškovna mesta navadno poenostavljeno razdeljuje še na proizvodna oziroma proizvajalna in neproizvajalna oziroma neproizvodna stroškovna mesta. Prva skupina vključuje stroškovna mesta osnovne (glavne) dejavnosti, stroškovna mesta stranske dejavnosti, stroškovna mesta neindustrijske dejavnosti in v končni fazi tudi stroškovna mesta pomožne dejavnosti. Med neproizvodna stroškovna mesta sodijo stroškovna mesta nakupne dejavnosti, stroškovna mesta prodajne dejavnosti in stroškovna mesta splošnih dejavnosti (Turk 2006, 90-91; Rebernik 1999, 198).

Stroškovni nosilci

Stroški vedno nastajajo v povezavi z določenim namenom. Ta navadno vključuje razne proizvode, oddelke, projekte, kupce ali druge aktivnosti, za katere želimo ugotavljati stroške. Stroški so prav tako povezani z nastajanjem poslovnih učinkov, katerih stroške je potrebno tudi analizirati. Stroške po stroškovnih nosilcih ugotavljamo po principu, da se jih najprej zbira po njihovih naravnih vrstah, kamor sodijo stroški dela, materiala, storitev in delovnih sredstev. Zatem pa te stroške razporedimo na enega oziroma več stroškovnih nosilcev. Stroške razporedimo po proizvodih z namenom ugotavljanja vrednosti zaloge dokončanih proizvodov ter določimo dobičkonosnost (donosnost) posameznih proizvodov (Hočevnar 2007, 68; Računovodstvo Pavliha 2008).

Hočevar (2007, 68) navaja, da je stroškovni nosilec le tehnično ime za namen, za katerega se ugotavljajo stroški. Splošne opredelitve prikazujejo, da gre pri stroškovnih nosilcih praktično za poslovne učinke (izdelke ali storitve), zaradi katerih so se pojavili stroški in ki morajo s prodajo zagotoviti njihovo nadomestilo ter za povrh še zagotoviti ustrezen dobiček (Bizjak 2004, 97; Rebernik 1999, 199). Stroškovni nosilci so lahko vse količine istovrstnih ali sorodnih poslovnih učinkov, serija poslovnih učinkov, posamezen poslovni učinek ali pa samo del poslovnega učinka. Prvi primer je v vsakdanjem življenju najbolj značilen pri množinskem proizvodjanju, drugi primer pa predstavlja posebnost pri serijski in posamični proizvodnji. Prav tako kot pri opredeljevanju stroškovnih mest tudi pri stroškovnih nosilcih ne smemo zaiti preveč v širino, saj lahko preobsežno razvrščanje stroškov po stroškovnih mestih povzroči več stroškov, kot pa naj bi od tega pridobili koristi. Kaj bomo torej obravnavali kot stroškovne nosilce, je seveda odvisno od stanja in okoliščin posamezne organizacije posebej (Turk 2006, 99). V podjetju morajo natančno in zelo razumljivo določiti, kaj bodo stroškovni nosilci. To je odvisno predvsem od informacij, ki jih poslovodstvo in managerji potrebujejo za odločanje ter od tega, kako se stroški razlikujejo po posameznih stroškovnih nosilcih.

Ugotavljanja stroškov po stroškovnih nosilcih se lotimo z namenom, spoznati, koliko je proizvodnja posameznega izdelka stala za podjetje. To je pomembno predvsem s stališča oportunitetnih stroškov – žrtvovanih bodočih donosov neizbrane alternative kupca, ki morajo biti nekako primerljivi z vrednostjo poslovnih učinkov. Če pojasnimo, ko se kupec odloča, ali je koristnost, ki mu jo nudi izdelek oziroma storitev, ki jo proučuje za nakup, vredna denarja, ki ga bo za nakup namenil, se namreč odloča na temelju svojih oportunitetnih stroškov. Izdelek ali storitev bo kupil načeloma le v primeru, če bo izbrana alternativa v skladu s presojo njegovih oportunitetnih stroškov. Kupca torej ne zanima, koliko je za podjetje stalna izdelava izbranega izdelka oziroma opravljene storitve; pomembno mu je samo to, ali mu bo izbrana alternativa prinesla tisto zadovoljstvo in korist, ki odtehta porabljen denar za nakup (Rebernik 1999, 199).

Stroškovni nosilci niso samo tisti poslovni učinki, ki jih poslovni sistem prodaja, temveč tudi tisti, ki jih ustvarja za lastne potrebe in jih v času proizvodnje zadrži v svojih prostorih. Poleg dokončanih proizvodov lahko kot stroškovne nosilce obravnavamo tudi njihove sestavne dele, zato v praksi razlikujemo začasne ter končne stroškovne nosilce. Prvi so tisti poslovni učinki, ki še ne zapuščajo poslovnega sistema (na primer nedokončani proizvodi) in se šele kasneje vključijo med poslovne učinke za prodajo. Med končne pa uvrščamo tiste poslovne učinke, ki se ne vračajo več v proces proizvodjanja, ampak čakajo zgolj še na prodajo (Turk 2006, 98-99; Milost 2009, 36).

Neposredni oziroma direktni stroški in posredni oziroma indirektni stroški

Na podlagi tega, ali je za stroške mogoče natančno ali samo približno ugotoviti, na kateri izdelek ali storitev se nanašajo, Potočnik (1995, 11-12) ločuje:

- neposredne oziroma direktne stroške in

- posredne oziroma indirektne stroške, imenovane tudi splošne stroške.

Osnovno merilo za razvrščanje stroškov na neposredne (direktne) in posredne (splošne, indirektne) je to, ali so ti stroški v neposredni oziroma posredni povezavi s posameznimi proizvodi, storitvami, programi, oddelki, kupci, posli ali drugimi stroškovnimi nosilci ter so v skladu z ekonomičnostjo poslovanja (Igličar in Hočevar 2011, 340; Čadež 2013, 78).

Oglejmo si najprej prve. Neposredni oziroma direktni stroški so tiste vrste stroškov v poslovnem procesu, ki jih lahko že v trenutku njihovega nastanka razporedimo po stroškovnih nosilcih. Za njih je mogoče že vnaprej natančno ugotoviti, kateri poslovni učinek (izdelek ali storitev) jih je ali jih bo povzročil (Bizjak 2008, 97-98; Igličar in Hočevar 2011, 340). Lahko jih torej neposredno povežemo s posameznimi proizvodi, storitvami ali drugimi stroškovnimi nosilci, zato o njih govorimo kot o stroških, ki jih je stroškovni nosilec povzročil sam. Tipični primeri neposrednih stroškov v proizvodnem podjetju so recimo strošek porabljenega izdelavnega materiala za specifičen proizvod (na primer sadje, ki se uporablja za proizvodnjo gostega soka), stroški plač delavcev, ki so neposredno delali v proizvodnji specifičnega proizvoda (na primer delavec na proizvodnji liniji omenjenega primera proizvodnje gostega soka) in podobno (Igličar in Hočevar 2011, 340; Čadež 2013, 79).

Drugi omenjeni stroški so posredni oziroma splošni, indirektni stroški. To so tiste vrste stroškov, za katere je značilno, da jih povzročajo (oziroma jih povezuje) dva ali več stroškovnih nosilcev. Za njih je značilno predvsem to, da jih ni mogoče neposredno razporejati po posameznih stroškovnih nosilcih (Igličar in Hočevar 2011, 340). Zaradi povezanosti z več stroškovnimi nosilci jih torej ne moremo neposredno pripisati določenemu poslovnemu učinku, ampak lahko to opravimo le posredno (Bizjak 2008, 98; Čadež 2013, 79). Najpogostejši primeri posrednih stroškov so denimo direktorjeva plača, saj se nanaša na celotno poslovanje in ne zgolj na specifičen proizvod in prav tako tudi večina stroškov plač posloводства, amortizacija zgradb in ostalih poslovnih stavb, poraba električne energije in podobno (Igličar in Hočevar 2011, 340; Čadež 2013, 79).

Ko stroške razčlenjujmo po tem kriteriju, moramo upoštevati predvsem naslednja dva dejavnika, to sta ekonomičnost in opredelitev stroškovnega nosilca. Ekonomičnost vključuje interes posloводства, ki želi zaradi lažjega odločanja stroške razporediti tako, da bo izmed vseh čim večji delež obsegal neposredne stroške. Vendar pa podrobno razvrščanje stroškov na neposredne in posredne povzroča za stroškovno računovodstvo tudi večje stroške. Koristi njegovega delovanja morajo zato biti višje od teh stroškov. Vzemimo recimo primer proizvajalca pijače, za katerega je smiselno, da ga zanimajo neposredni stroške surovin in embalaže za posamezen stroškovni nosilec. Vendar pa, ali je smiselno, da ugotavlja stroške etiket oziroma etiketiranja za vsak posamezen stroškovni nosilec? Podoben primer bi mogoče bil, ali podjetje pridobi dovolj koristi, če vgradi posebne števec, na katerih lahko spremlja porabo električne energije za vsak proizvodni oddelek posebej? S podobnimi vprašanji se srečuje posloводство, kadar se ukvarja z ekonomičnostjo podjetja. Za ugotavljanje, ali je

določen strošek neposreden ali posreden, je ključna opredelitev stroškovnega nosilca. Nekateri stroški se ob določeni opredelitvi stroškovnega nosilca lahko pojavljajo kot neposredni, ob drugačni opredelitvi pa so lahko evidentirani kot posredni. Neposrednih stroškov je veliko več takrat, kadar opredelitev stroškovnega nosilca vključuje določen proizvodni program ali oddelek, kot pa v primeru, ko se stroškovni nosilec nanaša na proizvod, storitev, kupca ali posel.

2.3 Metode oblikovanja prodajnih cen

Gospodarstvo s pomočjo cen in denarja posredno ali neposredno vpliva tako rekoč na vsa področja današnje družbe, kar se odraža v naših potrošnih navadah in v vsakdanjem življenju. Ravno cene so tisti ključni dejavnik odločanja, kako bomo v danih razmerah na trgu, živel, katere izdelke bomo kupovali, katere storitve uporabljali koristili in v kakšnem obsegu. Opazimo lahko, da je vloga cen v družbi še kako pomembna, zato je prav, da se podrobneje dotaknemo njenih splošnih značilnosti in si pogledamo strategije oziroma metode oblikovanja cen v povezavi z različnimi dejavniki tako znotraj kot zunaj organizacije (Mišič idr. 2012, 3).

Trg je prostor, kjer se srečujeta ponudba in povpraševanje ter se določi cena. V strokovni literaturi lahko zasledimo splošno definicijo, da je cena v denarju izražena menjalna vrednost gospodarskih dobrin. Cena odraža menjalno razmerje, po katerem se opravi menjava določene dobrine med prodajalcem in kupcem. Velikokrat se oblikuje preprosto na trgu, kar predstavlja ravnovesje med povpraševanjem in ponudbo. V tem primeru govorimo o tržni ceni, saj na eni strani cena odseva vrednost proizvoda ali storitve za potrošnika, na drugi strani pa izdelavne stroške ponudnika tega proizvoda ali izvajalca storitve. Poznamo tudi te vrste cen, ki se ne oblikujejo prosto na trgu, ampak so podvržene predpisom in smernicam posamezne države ali mednarodnih institucij (na primer cena nafte). Te imenujemo regularne cene. Pojmovanje cen v ožjem smislu predstavlja torej nek znesek denarja, ki ga zaračuna podjetja za svoje izdelke ali storitve. Če jih pa pojmuje v širšem pomenu, mislimo na vsoto vseh vrednosti, ki jih potrošnik izmenjuje za koristi, ki mu jih kupljeni izdelki ali storitve doprinašajo. V podjetju je izrednega pomena, kako bodo določili cene svojim proizvodom ali storitvam, saj so prav te cene preko svoje prodaje poglavitni vir dobička. Kako bodo spreminjali cene glede na čas, kraj ali kupce ter kako bodo odgovorili na spremembe cen pri konkurentih, mora prav tako ostati osrednja tema debate. Prodajna cena mora biti ekonomsko gledano torej dovolj visoka, da podjetju omogoča doseganje čim večjega dobička ali pa v najslabšem primeru vsaj kritje stroškov, ki so nastali v povezavi s prodanimi proizvodi ali opravljenimi storitvami. Vendar pa prodajna cena zopet ne sme biti previsoka, saj bi podjetje v tem primeru svoje potencialne kupce »odgnalo« h konkurenci namesto jih zadržalo sebi v prid (Bojnec idr. 2007, 191-192; Kodrin 2012, 161).

Na začetku tega poglavja smo temeljito preučili stroške in ugotovili, da je njihovo obvladovanje eden izmed ključnih pogojev za uspešno oblikovanje prodajnih cen. Naj

povemo, da ima prodajna cena več temeljnih funkcij, zato je prav, da si nekatere izmed njih natančneje pogledamo. Prva funkcija cene je vsekakor ta, da predstavlja sredstvo podjetja za pridobivanje prihodkov, saj cena, pomnožena s prodano količino outputa, predstavlja prihodek od prodaje. Druga pomembna funkcija, ki jo predstavlja cena, je neke vrste sodilo za razvrščanje ponudnikov na uspešne in manj uspešne, kar se odraža v pripravljenosti kupcev za nakup določenega izdelka ali storitve. Ne gre pa mimo razmišljanja podjetja o svoji prihodnosti, kar nas pripelje do tretje temeljne funkcije prodajne cene. Ko podjetje načrtuje svoj razvoj, mora skrbno načrtovati tudi pričakovane prodajne cene izdelkov oziroma storitev, ki jih bo v prihodnosti ponujalo. Ob vprašanju glede investicij v novo proizvodnjo je za podjetje poleg predvidene količine prodanih izdelkov oziroma opravljenih storitev še bolj pomembna informacija predvidena prodajna cena teh poslovnih učinkov. Prodajna cena je vsekakor nujno potrebna vnaprejšnja informacija, ki jo podjetje potrebuje za sprejemanje, z razvojem povezanih poslovnih odločitev. Problem se pojavi, kadar je recimo odločitev glede investicij že sprejeta in je proizvodnja že vzpostavljena; takrat je oblikovanje prodajnih cen že dokaj omejeno z različnimi faktorji, kot so na primer vrsta proizvodnje, proizvodni stroški, kakovost izdelka in podobno. Vidimo, da se prodajne cene ne nanašajo zgolj na sedanje tekoče poslovanje, kajti njihovo oblikovanje v veliki meri prispeva tudi k načrtovanju razvoja in bodočega poslovanja, zato je bistvenega pomena, da se jih pravočasno in natančno določi ob primernem času (Rebernik 1999, 291).

Podjetje svoje prodajne cene oblikuje na temelju določene politike cen, pri čemer s politiko cen mislimo na odločitev ali serijo odločitev, ki jih sprejema management podjetja. Na podlagi temeljite poprejšnje analize stroškov in tržnih razmer, kamor sodijo intenzivnost povpraševanja, velikost trga, raven cen, konkurenca in podobno, management odločitve oblikuje z namenom doseganja ciljev znotraj celovitega trženjskega načrta. Podjetje se pred problemom oblikovanja prodajnih cen (angl. pricing) znajde takrat, ko na trgu uvaja nove izdelke, ko spreminja cene obstoječih izdelkov, ki jih je potrebno nenehno prilagajati spremembam konkurenčnih, stroškovnih in tržnih razmer. Okvirna metoda in elementi za oblikovanje prodajnih cen so nam sicer že nekoliko znani iz knjigovodskih predpisov in računovodskih standardov, vendar pa splošno uporabljeno pravilo za oblikovanje le-teh ni nikjer uradno zabeleženo. Najbolj poznano pravilo pri oblikovanju prodajnih cen narekuje, da jih je potrebno oblikovati tako, da se s prihodki od prodaje proizvodov ali storitev pokrije vse stroške, ki so nastali v povezavi z njimi ter se hkrati ustvari še (želeni) dobiček. Okvirno lahko rečemo, da je cena sestavljena iz dveh delov. Prvi, objektivni del vključuje minimalne stroške, subjektivni (bolj prilagodljivi) del pa vključuje morebitne spremembe stroškov, dobiček, povpraševanje po proizvodu, tržne strukture in podobno. Kljub vsemu so konkretna pravila za oblikovanje prodajnih cen prepuščena vsakemu posameznemu podjetju posebej (Rebernik 1999, 293-294; Bojnec idr. 2007, 198-199).

Bojnec idr. (2007, 199) navajajo, da podjetje pri oblikovanju prodajnih cen upošteva tako svoje notranje dejavnike (stroške) kot tudi zunanje dejavnike (povpraševanje in konkurenca

na trgu), zato so se na podlagi teh v praksi uveljavile tri najpogostejše metode oblikovanja prodajnih cen:

- a) oblikovanje prodajnih cen glede na stroške,
- b) oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje,
- c) oblikovanje prodajnih cen glede na tekmece oziroma konkurenco.

Omenjene metode vključujejo tri pglavitne dejavnike tako znotraj kot zunaj podjetja, in sicer v odvisnosti od tega, h komu je oblikovanje prodajnih cen pretežno usmerjeno. V nadaljevanju bomo podrobneje pojasnili posamezne pristope oblikovanja prodajnih cen.

2.3.1 Oblikovanje prodajnih cen glede na stroške

Oblikovanje prodajnih cen na podlagi stroškov je v praksi najpogostejše. Ta metoda je značilna predvsem za organizacije, kjer posebnosti in edinstvenosti njihovih proizvodov oziroma storitev, ponujenih na trgu, omogočajo prostovoljno oblikovanje cen. Iz tega sledi, da se tovrstnim organizacijam ni potrebno ozirati na prodajne cene svojih tekmecev, kar definitivno odpiše eno veliko skrb manj. Podobno lahko rečemo, da velja za trgovinske organizacije in druge prodajalne (Turk 2006, 136-137). Nadaljevanje tega poglavja bo osredotočeno na oblikovanje prodajnih cen v proizvodnem podjetju.

Prodajne cene, ki jih vodstvo podjetja določa, morajo biti oblikovane tako, da bodo z njimi pokrili vse stroške, ki so nastali v povezavi s proizvodom. Poleg tega podjetje ne želi zgolj izenačiti prodajnih cen proizvoda s stroški, ampak cilja še k ustvarjanju dobička od vsake prodane enote proizvoda. V ta namen se je oblikovala tako imenovana metoda pribitkov ali metoda »stroški plus« (angl. mark-up pricing), kjer gre za način oblikovanja prodajnih cen, pri kateri stroškom na enoto proizvoda (v nadaljevanju lastna oziroma stroškovna cena) prištejemo še pribitek oziroma maržo (RVC) v obliki odstotka. Ta pribitek lahko izračunamo na dva načina, in sicer na podlagi lastne (stroškovne) cene proizvoda ali pa na podlagi prodajne cene proizvoda. V naši študiji bomo uporabili prvi način. Poenostavljen izračuna izgleda tako (Bojnc 2007, 209):

$$P = LC + LC \times (\text{pribitek } v \% / 100),$$

kjer velja:

P = prodajna cena proizvoda,

LC = lastna cena proizvoda.

V nadaljevanju bomo obravnavali oblikovanje prodajnih cen po stroškovni metodi na osnovi polne lastne cene. Najprej pa nekaj najosnovnejših informacij glede lastne oziroma stroškovne cene proizvoda. Lastna oziroma stroškovna cena odraža višino stroškov, ki jih v povprečju povzroči ena enota določenega proizvoda, kar je nadalje odvisno tudi od nabavne cene proizvodnih dejavnikov, ki so vpleteni v proces nastajanja določenega proizvoda. Lastna cena

navadno vključuje vse stroške, tako neposredne kot posredne; lahko pa vključuje samo del stroškov (na primer spremenljive stroške), ampak več o tem v naslednjem poglavju (Bojnec 2007, 209). Lastna cena nam torej pove vrednost posameznih poslovnih učinkov, ki je določena s strani stroškov.

Strukturo lastne cene poslovnega učinka lahko poenostavljeno prikažemo s štirimi ključnimi sestavnimi deli (Turk, Melavc in Korošec 2004, 90):

1. neposredni stroški materiala, storitev in amortizacije,
2. neposredni stroški dela,
3. posredni stroški ustvarjanja učinkov (ali v proizvodjalnih organizacijah posredni proizvodjalni stroški),
4. posredni stroški nakupa, prodajne, financiranja in splošnih dejavnosti.

Posamezni sestavni deli lastne cene so seveda med organizacijami različni in odvisni predvsem od vrste ustvarjanja poslovnih učinkov, izbranega poslovnega sistema, metod obračunavanja poslovanja itd. (Koletnik 2004, 187). Zgoraj naštetih sestavnih deli so le osnovno vodilo za lažje razumevanje strukture lastne cene. Sedaj pa si oglejmo konkreten primer, kako izračunamo prodajno ceno na podlagi stroškov po metodi pribitka na polno lastno ceno, kar bo tudi osrednja tema diplomske naloge.

Po metodi »stroški plus« lastna oziroma stroškovna cena proizvoda vključuje vse tiste stroške, ki se nanašajo na posamezen stroškovni nosilec. Povedali smo, da je sestavljena iz neposrednih in posrednih stroškov, navezujočih na specifičen proizvod. Izračunamo jo tako, da celotne stroške v obdobju delimo s številom enot tega proizvoda. Iz tega sledi, da je lastna cena proizvoda pravzaprav enaka povprečnim stroškom na enoto proizvoda. Prodajno ceno potemtako izračunamo tako, da k lastni (stroškovni) ceni oziroma povprečnim stroškom proizvoda prištejemo čisti pribitek na enoto, izražen v odstotkih, ki v tem primeru označuje ciljni dobiček podjetja. Računsko lahko to ponazorimo na naslednji način (Bojnec idr. 2007, 210):

$$P = LC + LC \times (\text{pribitek } v \% / 100) \text{ ali } P = LC \times (1 + \text{pribitek } v \% / 100),$$

kjer velja:

P = prodajna cena,

LC = lastna cena proizvoda.

Pribitek, ki ga vračunamo v prodajno ceno, je obvezna sestavina, če želimo poslovati dobičkonosno. Koliko bo znašal, je v veliki meri odvisno od konkurence in stanja tržnih cen. V razvitem svetu se njegova višina giblje najpogosteje nekje od pet pa do deset odstotkov. Sledi zadnji korak, kjer k dosedanji izračunani prodajni ceni prištejemo še davek na dodano vrednost, ki pri nas trenutno znaša 22 % oziroma po znižani stopnji 9,5 % (odvisno od vrste proizvodov) (Potočnik 1995, 39-40).

-
1. Neposredni materialni stroški (predmeti dela)*
 2. Neposredni stroški dela (osebni dohodki delavcev)*
 3. Neposredna amortizacija (obraba in staranje delovnih strojev)*
= *Skupni neposredni stroški ne enoto proizvoda*
+
 4. Posredni stroški proizvodnje* (režijski stroški, kot so ogrevanje, varovanje, električna, čiščenje, cena kvadratnega metra prostora in drugi stroški, vezani na obrat)
 5. Posredni stroški nabave, uprave in prodaje*
= *Polna lastna (stroškovna) cena*
+
 6. Pribitek (dobiček na enoto)
= *Prodajna cena*
+
 7. Davek na dodano vrednost (DDV)
= *Prodajna cena z DDV*
-

OPOMBA * Vsi stroški so dani na enoto proizvoda.

Slika 2: Struktura prodajne cene proizvoda

Vir: Bojnec idr. 2007, 211.

2.3.2 Oblikovanje prodajnih cen glede na povpraševanje

Oblikovanje prodajnih cen je lahko usmerjeno tudi na povpraševanje. Podjetje bo svoje poslovne učinke ponujalo po višji ceni tedaj, ko bo zanimanje za njih večje, in obratno, ko bo zanimanje manjše. Čeprav podjetje zaradi večjega povpraševanja proizvede več, kot bi sicer v tem času zaradi manjšega povpraševanja, ostanejo stroški na količinsko enoto poslovnega učinka še vedno enaki ali pa so celo manjši od prvotnih (Turk 2006, 142). Pri tej metodi oblikovanja prodajnih cen sta znana predvsem dva pristopa. Prvi je ta, da prodajno ceno določimo na osnovi vrednosti izdelka, kot jo zaznava kupec, po drugem pristopu pa prodajne cene določimo na podlagi diskriminacije oziroma razlikovanja glede na različne trge (Rebernik 1999, 294).

Kadar želi podjetje določiti prodajno ceno svojih produktov na osnovi vrednosti izdelka, kot jo zaznava kupec, potrebuje za to primerne inštrumente, s pomočjo katerih bo to vrednost mogoče oceniti. Oblikovanje prodajne cene po tem pristopu se začne s korakom ocene razmerja med možno prodajno ceno na eni strani in vrednostjo izdelka na drugi. Ta informacija nam bo dala izhodišče za drugi korak, ocenitev količine, ki jo je mogoče po postavljeni ceni prodati. Sledi tretji korak, kjer bomo na podlagi poprejšnjih analiz pridobili potrebne informacije o trošenju razpoložljivih sredstev podjetja, morebitnih dodatnih investicijah ter oceni stroškov, ki bodo nastali s proizvodnjo predvidene količine. Ta pristop bo učinkovit šele zatem, ko bomo natančno sledili posameznim korakom. Iz tega bo razvidno, ali z ocenjeno prodajo pokrivamo vse ocenjene stroške in posledično dosežemo pričakovane

koristi. Vidimo lahko, da je ocena vrednosti izdelka, kot jo zaznava kupec v tem pristopu, ključnega pomena, saj bo v primeru, če bo napačna naša ocena, napačna tudi prodajna cena; posledično se lahko poslovanje podjetja znajde prod pragom rentabilnosti (Rebernik 1999, 294).

Drugi pristop govori o tem, da lahko podjetje svoje poslovne učinke prodaja tudi po dveh ali celo več različnih prodajnih cenah. Pri tem načinu se ravnamo v odvisnosti od segmentacije glede na različne trge, in sicer po (Turk 2006, 142):

- *prostoru*: zaradi carinskih direktiv je povsem možna delitev trga na notranji in zunanji, kjer prihaja do razlikovanja prodajnih cen med enim in drugim;
- *času*: povpraševanje se lahko spreminja tudi časovno in vzporedno z njim tudi prodajne cene, kot na primer različne cene kurilnih preparatov v poletnem ali zimskem času, cene telefonskih storitev in električne energije v dnevnem ali nočnem času in podobno;
- *prodani količini*: v tem primeru se prodajne cene razlikujejo glede na kupljeno količino, kar pomeni, da ob večjem naročilu oziroma nakupu, prodajalec priznava razne količinske popuste in rabate, zaradi česar dobimo blago ceneje;
- *namenu uporabe*: prodajne cene za istovrstne proizvode ali storitve se razlikujejo v odvisnosti od namena, na primer sladkor za končne potrošnike in industrijo ali za čebelarstvo;
- *vrsti kupcev*: pri tej vrsti diskriminacije prodajnih cen podjetje cilja predvsem na boljšo izraba svojih zmogljivosti; posledično je doseženo povečanje prodaje tistim skupinam potrošnikov, ki v manjši meri povprašujejo po določenih vrstah proizvodov ali storitev, kot so na primer nižje cene vstopnic v gledališču za študente in podobno.

Pri tem načinu oblikovanja prodajnih cen naj poudarimo, da je določanje različnih prodajnih cen pri istovrstnih poslovnih učinkih posledica segmentacije trga na dele z različnim povpraševanjem in ne razlikovanje glede kakovosti. Opozoriti želimo na to, da ta način ne dopušča možnosti za preprodajo proizvodov iz enega trga na drugega. Prav tako ne dopušča možnosti, da bi podjetje izpodrinilo svoje tekmece tako, da svoje proizvode na tistem predelu trga, kjer tekmece prodajajo dražje, namensko prodaja po bistveno nižji ceni (Turk 2006, 142).

2.3.3 Oblikovanje prodajnih cen glede na konkurenta

Podjetja v določenih panogah morajo pri postavljanju prodajnih cen, če ne želijo biti izpodrinjeni s trga, predano slediti svojim tekmece. Oblikovanje prodajnih cen na podlagi tekmecev (konkurence), poimenovano tudi konkurenčno indeksiranje, je za razliko od prve omenjene metode predvsem tržno usmerjeno. Gre za metodo, kjer se podjetje pri oblikovanju prodajnih cen ravna po cenah istovrstnih oziroma sorodnih proizvodov ali storitev svojih tekmecev. To pomeni, da se prodajne cene oblikujejo v odvisnosti od tržnih razmer, stroški pa se v tem primeru prilagajajo razmeram. Pomembno je, da ima podjetje, ki uporablja to strategijo, možnost vplivanja na stroške v tej meri, da še vedno služe nad pragom

rentabilnosti in lahko dosega dobiček. Ta vpliv je možen v podjetjih, kjer spremenljivi stroški zaznamujejo pretežni delež celotnih stroškov. V dejavnostih, kjer pa večinski delež stroškov predstavljajo stalni stroški (na primer restavracije in hoteli) in tovrstno vplivanje na stroške ni v tolikšni meri mogoče, pa je zato možnosti za prilagajanje stroškov razmeram na trgu dokaj manj (Mihalič 2002, 246; Bojnec 2007, 216).

Pri tej metodi ne gre za to, da bi svoje poslovne učinke ponujali po ceni, kot jo nudijo naši tekmeči, ampak po ceni, da bomo še vedno uspeli prodati zadostno količino ter ustvarili želeni dobiček. Če postavimo višjo ceno od naših tekmecev, ne bomo prodali želene količine in tako ustvarili dobička, saj se bodo naši potencialni kupci obrnili drugam (k cenejšim ponudnikom). Če postavimo zopet nižjo ceno, pa kljub veliki količini prodanih izdelkov prav tako ne bomo dosegli ciljnega dobička, saj moramo zagotavljati dolgoročno pokrivanje stroškov. In tudi, zakaj bi ponujali izdelke po nižji ceni, če vsi prodajajo po že obstoječi ceni na trgu. Zato torej, za podjetje, ki oblikuje prodajne cene po tej metodi, ni smiselno, da jih oblikuje previsoko ali prenizko, ampak naj bi ta razlika bila zgolj nekaj odstotkov od prodajnih cen tekmecev. Podjetjem, ki torej uporabljajo to metodo, ni potrebno skrbeti za določanje prodajnih cen, saj so že podane na trgu. Iz tega sledi, da poslovni sistem na svoj poslovni izid ne more vplivati s prodajnimi cenami, temveč je prepuščen le zaostrenemu nadzoru nad stroški na enoto poslovnega učinka (Turk 2006, 142-143).

3 KALKULACIJE STROŠKOVNE CENE V PROIZVODNEM PODJETJU

V tem poglavju bomo predstavili nekaj najpomembnejših informacij v zvezi s kalkulacijami stroškovne cene v proizvodnem podjetju: kakšne vrste kalkulacij poznamo, kdaj jih izdelujemo in kakšna pravila moramo pri njihovi izdelavi upoštevati. Strokovna literatura nakazuje, da vrst kalkulacij obstaja veliko. Po katerem principu bomo preračunavali stroške, je namreč odvisno od številnih dejavnikov, na primer velikosti podjetja, panoge, v kateri deluje, običajev poslovanja in podobno. V nadaljevanju se bomo osredotočili na kalkulacije za proizvodno dejavnost, v kateri posluje tudi podjetje, ki ga obravnavamo v naši študiji.

3.1 Osnovni pojmi in namen kalkulacij

Kalkulacija je računski postopek, s pomočjo katerega izračunamo povprečne stroške posameznega stroškovnega nosilca. V ožjem smislu se kalkulacija nanaša na postopek izračuna lastne (stroškovne) cene proizvoda, v širšem smislu pa lahko poleg lastne cene proizvoda izračunamo tudi prodajno ali katerekoli drugo ceno. V vsakem primeru se kalkulacijski izračun nanaša na razvrščanje posameznih elementov prodajne cene brez pribitka za dobiček na posamezne stroškovne nosilce (Bojnec idr. 2007, 200).

Kalkulacije izdelujemo odvisno od našega namena, zato v tem pogledu ločimo (Bizjak 2008, 109):

- *predkalkulacije*: gre za predračune, ki jih izdelujemo z namenom predvidevanja stroškov posameznega proizvoda ter pridobivanja potrebnih vnaprejšnjih informacij za poslovno odločanje;
- *sprotne (obračunske) kalkulacije*: v tem primeru govorimo o kalkulacijah, ki jih izdelujemo za preverjanje tekočega poslovanja ter pridobivanja informacij za nadaljnje usmerjanje poslovanja;
- *pokalkulacije*: te vrste kalkulacij izdelujemo tedaj, kadar želimo preveriti ustreznost naših poslovnih odločitev ter ugotoviti aktualno stanje po nekem obračunskem obdobju.

Kljub temu ali nas zgolj zanimajo stroški posameznih stroškovnih nosilcev, ali bomo obračunavali preteklo, prihodnje oziroma tekoče poslovanje, je še vedno zaželeno, da se uporablja vse tri oblike zgoraj opisanih kalkulacij, saj bomo le tako uspešno nadzorovali in obvladovali naše poslovne procese. Da bodo nastale dobre in učinkovite kalkulacije, so se v praksi uveljavila načela, ki jih morajo strokovnjaki, ki jih pripravljajo, natančno poznati in upoštevati pri izdelavi. Ta so naslednja (Bizjak 2008, 109-110):

- *načelo natančnosti*: kalkulacija podrobno vključuje vse stroške, ki so povezani z nastajanjem določenega izdelka oziroma izvajanjem določenega procesa;
- *načelo diferenciacije stroškov*: kalkulacija vsebuje objektivno delitev stroškov po vrstah stroškov po posameznih stroškovnih mestih in nosilcih;

- *načelo prilagodljivosti*: kalkulacija je prilagojena tehnološkemu procesu in načinu proizvodnje glede na razmere v podjetju;
- *načelo primerljivosti*: kalkulacijo je mogoče primerjati z ostalimi kalkulacijami znotraj istega podjetja (predkalkulacije, sprotne kalkulacije in pokalkulacije);
- *načelo racionalnosti*: stroški priprave kalkulacij ne smejo presežati koristi le-teh.

3.2 Kalkulacije za proizvodno dejavnost

Poznavanje posameznih pristopov kalkulacije stroškov je za podjetje ključnega pomena. Neustrezna znanja in kompetence lahko privedejo do površnih izračunov, saj se dokaj hitro zgodi, da prezremo določene stroške in jih pozabimo v prodajni ceni zaračunati svojim kupcem. Kalkulacija je več kot odlično sredstvo za ugotavljanje rentabilnosti posameznih proizvodov oziroma storitev, kajti z njihovo pomočjo lahko pravočasno ugotovimo, kateri so tisti proizvodi oziroma storitve, ki povzročajo izgubo. Vodstvo podjetja na podlagi kalkulacije sklone odločitve o nadaljnji prodaji posameznih proizvodov oziroma storitev ter obdrži zgolj tiste posle, ki prinašajo dobiček (Potočnik 1995, 8).

Če se osredotočimo na kalkulacije v ožjem smislu – izračun lastne cene proizvoda – so se v praksi glede na vrsto in način izračuna uveljavile tri najpogostejše vrste kalkulacij. Prve so delitvene kalkulacije; tukaj uvrščamo enostavno in sestavljeno delitveno kalkulacijo, kalkulacijo vezanih ali vzporednih proizvodov in kalkulacijo z enakovrednimi števili. Druga skupina so kalkulacije z dodatki, kamor sodijo kalkulacije z enotnim ključem in kalkulacije z različnimi ključi, ter zadnja skupina kalkulacij, ki so zožene kalkulacije, na primer kalkulacija po spremenljivih stroških (Bojnec idr. 2007, 201). Za lažje razumevanje si bomo v nadaljevanju posamezne od njih podrobneje ogledali.

3.2.1 Delitvene kalkulacije

Kot smo že povedali, v tem kontekstu poznamo štiri različne vrste kalkulacij in prva izmed njih je *enostavna delitvena kalkulacija*. Ta vrsta kalkulacije je značilna za podjetja s homogeno proizvodnjo, kar pomeni, da se ukvarjajo s proizvodnjo zgolj ene vrste proizvoda ali storitve. V tem primeru celotne stroške poslovanja enakomerno porazdelimo med vse proizvedene izdelke. Pri kalkulaciji ni nobenih posebnosti, zato polno lastno ceno stroškovnega nosilca izračunamo na preprost način, in sicer celotne stroške delimo s količino proizvodnje v določenem časovnem obdobju. To lahko ponazorimo z naslednjim izračunom (Bojnec idr. 2007, 201-202):

$$LC = \frac{TC}{Q},$$

kjer velja:

LC = polna lastna cena proizvoda,
TC = celotni stroški,
Q = proizvedena količina.

Sestavljena delitvena kalkulacija

Proizvodni proces včasih poteka tudi v več zaporednih korakih, kar je potrebno pri oblikovanju cen za končni proizvod tudi upoštevati. V posameznih korakih proizvodnega procesa nastajajo polproizvodi, ki jih podjetje lahko proda ali pa nameni za nadaljnjo predelavo. Bistvo sestavljene delitvene kalkulacije so prav ti polproizvodi, ki predstavljajo sestavne elemente lastne cene končnega stroškovnega nosilca. Lastno ceno končnega stroškovnega nosilca (končnega proizvoda) ugotovimo tako, da seštejemo lastne cene po posameznih korakih proizvodnje. Če ponazorimo računsko, to poteka v dveh korakih (Bojnec idr. 2007, 202):

1. Izračunamo lastno ceno začasnega stroškovnega nosilca:

$$LC_k = \frac{TC_k}{Q_k}$$

2. Izračunamo lastno ceno končnega stroškovnega nosilca (končnega proizvoda):

$$LC = \sum_{j=1}^n LC_j,$$

kjer velja:

LC_k = lastna cena začasnega stroškovnega nosilca,

TC_k = celotni stroški v k-tem koraku proizvodnje,

Q = proizvedena količina v k-tem koraku proizvodnje,

LC = lastna cena (končnega) proizvoda,

n = število posameznih korakov proizvodnje,

j = korak proizvodnje; 1, 2, ..., k, ... n.

Kalkulacija vezanih ali vzporednih proizvodov

To vrsto kalkulacije uporabimo, kadar se v proizvodnem procesu poleg glavnega proizvoda izdeluje še enega ali več stranskih proizvodov. V tem primeru lastno ceno glavnega proizvoda izračunamo tako, da znesek, ki je enak prodajni vrednosti stranskih proizvodov, odštejemo od celotnih stroškov podjetja; dobljeni znesek razdelimo na proizvedene količine glavnega proizvoda. Računsko prikažemo tako (Bojnec idr. 2007, 203):

$$LC_{gl} = \frac{TC - TR_{str}}{Q_{gl}},$$

kjer velja:

LC_{gl} = lastna cena glavnega proizvoda,

TC = celotni stroški,

TR_{str} = prodajna vrednost stranskih proizvodov,

Q_{gl} = proizvedena količina glavnega proizvoda.

Kalkulacija z enakovrednimi števili

Poznamo tudi proizvodnjo, kjer se ne proizvaja zgolj samo ena vrsta proizvoda, ampak jih je več. V tem primeru pravimo, da gre za nehomogeno proizvodnjo, kjer pa velikokrat velja, da so si te vrste proizvodov med seboj podobne. To vrsto kalkulacije uporabimo tedaj, ko v proizvodnem procesu za vse vrste izdelkov izrabljamo iste proizvodne dejavnike, iste tehnološke postopke, torej v primeru, ko med stroški različnih vrst proizvodov obstajajo neka stalna oziroma konstantna razmerja. Pri izračunu lastne cene najprej zasnujemo enakovredna oziroma ekvivalentna števila, ki prikazujejo razmerje med stroški posameznih vrst proizvodov. Zatem pa uvedemo med seboj primerljive si pogojne enote. Izračun lastne cene posamezne vrste proizvoda poteka po naslednjih korakih (Bojnec idr. 2007, 203-205):

1. Izračunamo količino pogojnih enot za posamezno vrsto proizvoda:

$$Q_{pe(k)} = Q_k \times e_k$$

2. Izračunamo skupno količino pogojnih enot za n vrst proizvodov:

$$Q_{pe} = Q_{pe(1)} + Q_{pe(2)} + \dots + Q_{pe(k)} + \dots + Q_{pe(n)}$$

3. Izračunamo stroškovno ceno pogojne enote:

$$SC_{pe} = \frac{TC}{Q_{pe}}$$

4. Izračunamo celotne stroške proizvoda k -te vrste:

$$TC_k = SC_{pe} \times Q_{pe(k)}$$

5. Izračunamo lastno ceno proizvoda k -te vrste:

$$LC_k = \frac{TC_k}{Q_k},$$

kjer velja:

$Q_{pe(k)}$ = količina pogojnih enot proizvoda k -te vrste,

Q_k = količina proizvoda k -te vrste,

e_k = ekvivalentno število proizvoda k -te vrste,

Q_{pe} = skupna količina (število) pogojnih enot,

SC_{pe} = stroškovna cena pogojne enote,
 TC = celotni stroški,
 TC_k = celotni stroški proizvoda k-te vrste,
 LC_k = lastna cena proizvoda k-te vrste.

3.2.2 Kalkulacije z dodatki

Druga vrsta kalkulacij, ki jih bomo predstavili, so kalkulacije z dodatki. To vrsto kalkulacij uporabimo v primeru, kadar gre za istočasno proizvodnjo več različnih vrst proizvodov, ki si med seboj niso podobni. Tej vrsti proizvodnje pravimo heterogena. Kalkulacija z dodatki vključuje razvrščanje neposrednih stroškov po posameznih vrstah stroškovnih nosilcev ter posrednih stroškov na podlagi izračunanega ključa oziroma merila. Za izračun ključa se običajno uporabi neposredne stroške oziroma dogovorjen del neposrednih stroškov (na primer stroški dela, stroški materiala in podobno). V naslednjem koraku se na podlagi izračunanega ključa določeno vrsto stroškov razvrsti po posameznih vrstah stroškovnih nosilcev (Bojnec idr. 2007, 205).

Kalkulacija z enotnim ključem

Prva vrsta kalkulacij v tem kontekstu je kalkulacija z enotnim ključem. Tukaj posredne stroške razvrstimo po posameznih vrstah stroškovnih nosilcev s pomočjo istega ključa. Ključ za razporeditev posrednih stroškov izračunamo tako, da celotne posredne stroške delimo z izbrano osnovo (na primer s celotnimi neposrednimi stroški ali z neposrednimi stroški proizvodnje). Lastno ceno posamezne vrste proizvoda izračunamo po naslednjih korakih (Bojnec idr. 2007, 205-207):

1. Izračunamo ključ za razvrščanje posrednih stroškov:

$$\text{Ključ (v \%)} = \frac{PS}{\text{osnova} \times 100 \%}$$

2. Izračunamo posredne stroške proizvoda k-te vrste:

$$PS_k = NS_k \times \text{ključ}$$

3. Izračunamo celotne stroške proizvoda k-te vrste:

$$TC_k = PS_k + NS_k$$

4. Izračunamo lastno ceno proizvoda k-te vrste:

$$LC_k = \frac{TC_k}{Q_k},$$

kjer velja:

PS = celotni posredni stroški,
PS_k = posredni stroški proizvoda k-te vrste,
NS_k = neposredni stroški proizvoda k-te vrste,
TC_k = celotni stroški proizvoda k-te vrste,
LC_k = lastna cena proizvoda k-te vrste,
Q_k = količina proizvoda k-te vrste.

Kalkulacija z različnimi ključi

Postopek izračuna lastne cene proizvoda pri kalkulaciji z različnimi ključi je precej podoben kalkulaciji z enotnim ključem. Razlika je v tem, da pri izračunu v prvi kalkulaciji za vsako vrsto posrednih stroškov posebej izračunamo ključ (na podlagi izbrane osnove); pri tej kalkulaciji je posebnost to, da različne vrste posrednih stroškov razvrstimo po posameznih vrstah stroškovnih nosilcev s pomočjo različnih ključev.

3.2.3 Zožena kalkulacija

Predstavljene kalkulacije lastne cene proizvoda so do sedaj vključevale vse stroške, tako posredne kot neposredne. Izjema je zožena kalkulacija, kjer je mogoče upoštevati samo del stroškov posameznega proizvoda (na primer neposredne ali spremenljive stroške). Pri tej vrsti kalkulacije vključujemo torej samo določene stroške, ki jih bomo kasneje razvrstili po posameznih stroškovnih nosilcih. Na podlagi tega izračunamo zoženo lastno oziroma stroškovno ceno proizvoda. Če pri kalkulaciji upoštevamo samo spremenljive stroške, imamo v mislih kalkulacijo po spremenljivih stroških. Ta kalkulacija je zasnovana na podlagi razvrstitve stalnih in spremenljivih stroškov, kjer prve zaradi njihove narave običajno ne razvrščamo po posameznih stroškovnih nosilcih, ampak to opravimo samo s spremenljivimi. Nepolno ali zoženo lastno ceno proizvoda izračunamo torej tako, da skupne spremenljive stroške delimo s številom enot oziroma količino proizvoda. Računsko to prikažemo na naslednji način (Bojnec idr. 2007, 207-209):

$$LC_n = \frac{VC}{Q},$$

kjer velja:

LC_n = nepolna oziroma zožena lastna cena proizvoda,

VC = spremenljivi stroški,

Q = število enot (količina) proizvoda.

4 EMPIRIČNI DEL

V tem poglavju bomo predstavili obravnavano proizvodno podjetje, splošne podatke, kot so vizija in poslanstvo ter ciljne trge. Na podlagi študije primera ter analize izbranega izdelka, ki ga proizvajajo v podjetju, bomo ugotovili, ali je izračun prodajne cene na podlagi stroškov v podjetju ekonomičen oziroma povedano drugače ali izračun temeljni na ustrezni stroškovni kalkulaciji. Študija primera bo analiza dejanskega stanja izdelave kalkulacij prodajnih cen na podlagi stroškov, zato bomo iz tega izpostavili tudi pogloblitve značilnosti ter pomanjkljivosti obstoječih kalkulacij v povezavi s preučeno strokovno literaturo. Zadnja teza tega poglavja bo ocena stroškovne cene podjetja.

4.1 Predstavitev podjetja

Podjetje X je bilo registrirano leta 1990 in sodi med srednje veliko podjetje. Iz obrtniške dejavnosti, ki se je ukvarjala s projektiranjem, avtomatizacijo in orodjarstvom, se je razvilo uspešno inovativno podjetje, ki danes zaposluje več kot 70 ljudi in posluje na domačem in mednarodnem trgu. Na globalnem trgu so poznani kot dobavitelj visokokakovostnih in tehnološko zahtevnih orodij za brizganje termoplastov na področju avtomobilske industrije, industrije bele tehnike, hobi programa ter prehranske industrije. Ker gre za specifično proizvodnjo se izdelki proizvajajo izključno po naročilu za znanega kupca (Podjetje X, 2020).

Podjetje poleg skupnih služb sestavljata dva oddelka, ki se med seboj dopolnjujeta. V oddelku *Orodjarna* se proizvajajo orodja po tehnični dokumentaciji, na podlagi skic in načrtov, medtem ko se v oddelku *Plastika* izvajajo preizkusi proizvedenih orodij ter serijska proizvodnja iz le-teh. Od ustanovitve leta 1990 naprej so na račun svoje kakovosti pridobivali nove kupce in širili svoje poslovanje zunaj domačih meja, pretežno na trg Evropske unije. Povečali so prihodke in število zaposlenih, vlagali v posodobitev tehnologij in visokotehnološke opreme, zgradili in tudi dokupili lastne proizvodne prostore ter postali pomemben dobavitelj večjim mednarodnim koncernom s področja avtomobilske industrije, industrije bele tehnike, hobi programa ter prehranske industrije. Zaradi zadovoljstva kupcev, ki jim je bilo vedno najpomembnejše, so že v preteklosti posvečali posebno skrb kvaliteti svojih proizvodov. Kvaliteto bodo izboljševali še naprej, zato so tudi pridobili standard ISO 9001/2015 ter Certifikat družini prijazno podjetje (Podjetje X, 2020).

Orodjarna

Podjetje je pričelo z izdelavo orodij manjših dimenzij; danes so na trgu prepoznani kot proizvajalec orodij večjih dimenzij (največ 2000×1500×1500 mm), predvsem izdelkov za avtomobilsko industrijo (kalupi za avtomobilске luči, kalupi za dele avtomobilov idr.), belo tehniko (kalupi za male gospodinjske aparate, dele hladilnikov idr.) in t. i. hobi program (program vrtnih pripomočkov). S kupci vseskozi sodelujejo že pri razvoju in konstrukciji

izdelka, med izdelavo orodij ter kasnejšimi optimizacijami in spremembami. V letih delovanja so pridobili izkušnje tudi na poliranju orodij na visoki sijaj, tako da lahko zagotovijo visoko kvaliteto brizganih izdelkov. Na željo kupcev izvajajo tudi popravila in vzdrževanje orodij ostalih proizvajalcev (Podjetje X, 2020).

Plastika

Ker se je že od začetka pojavljala potreba po testiranju orodij, so v podjetju začeli razmišljati o nakupu brizgalnih strojev za izvajanje vzorčnih serij. Dokaj hitro so spoznali, da svojim kupcem lahko nudijo kompletno storitev od proizvodnje orodja do brizganja serijskih izdelkov, zato so se začeli intenzivneje ukvarjati s ponudbo brizganja. V letu 2003 so svojo dejavnost razširili še na oddelek *Plastike*, ki se ukvarja z izvajanjem preizkusov orodji, zagonom nulte serije do redne dobave brizganih izdelkov. Zaradi zelo obsežnega strojnega parka, lahko brizgajo tako majhne izdelke (zapiralna sila 650 kN) kot tudi velike izdelke (zapiralna sila 1600 kN). Danes jim ta dejavnost predstavlja 65 % prihodkov podjetja. Lahko se pohvalijo tudi z lastno merilnico, kjer se izvajajo meritve nulte serije in serijskih kosov (Podjetje X, 2020).

4.1.1 Vizija in poslanstvo

Vizija pomeni kje se podjetje v določenem časovnem obdobju vidi. Predstavlja povezavo med sedanostjo in prihodnostjo podjetja. Z njeno pomočjo se podjetje orientira in lažje dosega zastavljene cilje na svoji poslovni poti. Poslanstvo pa opredeljuje namen oziroma smisel obstoja nekega sistema. Ta dva pojma sta za podjetje izrednega pomena, zato morata biti smiselno zasnovana.

Vizija

Vizija podjetja je postati uspešen in prepoznaven ponudnik orodij za brizganje termoplastov in izdelkov iz le-teh na mednarodnem trgu (Podjetje X, 2020).

Poslanstvo

Izpolnjevati pričakovanja in zahteve kupcev v dogovorjenih rokih, dosegati njihovo zadovoljstvo s kakovostnimi izdelki in ohranjati dolgoročno partnerstvo na področju izdelave orodij in brizganja termoplastov. Z znanjem, strokovnostjo, odločnostjo, fleksibilnostjo, socialno odgovornostjo ter timskim delom vseh zaposlenih razviti še uspešnejše podjetje (Podjetje X, 2020).

4.1.2 Ciljni trgi

Trg je odvisen od specifičnih situacij, ki se dogajajo na svetovnem trgu: političnih, družbenih, zakonodajnih, okolijskih ali pa tehnoloških, na katere družba nima vpliva, a so bistvenega

pomena za njeno delovanje. Podjetje X je udeleženo v dveh panogah, ki se med seboj povezujejo ter sta neposredno odvisni ena od druge, tj. proizvodnja orodij in brizganje termoplastov. Obe panogi sta v Sloveniji dobro razviti, vendar je trg posebno, tehnično usmerjen. V Sloveniji obstaja več podjetij, ki se ukvarjajo z ekvivalentno dejavnostjo kot omenjena družba, vendar sodijo med redka podjetja, ki imajo obe dejavnosti združene pod isto streho. Njihovi ciljni trgi so Slovenija in ostale članice Evropske unije ter države bivše Jugoslavije, v prihodnosti tudi Rusija. Predvsem so pomembni kupci dobavitelji komponent za avtomobilsko industrijo ter proizvajalci široko potrošnih gospodinjskih aparatov in drugih izdelkov iz termoplastov. Zaradi velike konkurenčnosti je potrebno stremeti k nenehnim izboljšavam svojih procesov. Izboljšave se na koncu odražajo v kakovosti izdelkov, storitev ter navsezadnje sistema kot celote (Podjetje X, 2020).

4.2 Kalkulacija prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov

V tem poglavju bomo predstavili in analizirali dva primera izračuna prodajne cene izbranega izdelka v omenjenem proizvodnem podjetju na podlagi stroškov. Prvi primer kalkulacijskega izračuna bo dosedanja kalkulacija, torej na kakšen način v podjetju trenutno računajo prodajno ceno svojim izdelkom. Drugi primer bo kalkulacija prodajne cene na podlagi preštudirane literature, kjer smo mnenja, da je bolj relevantna od dosedanje, saj je že na pogled bolj pregledna ter tudi podrobneje vključuje posamezne vrste stroškov. Na podlagi tega bomo ugotovili, ali je trenutni kalkulacijski izračun izbranega izdelka dovolj ekonomičen, torej ali prinaša dovolj prihodkov ter ali bi bilo morda v prihodnje smotno prodajno ceno strukturirati na podlagi predstavljene teorije. Ali to drži, bomo videli v nadaljevanju. Proizvod X je izdelan iz plastičnih mas in se brizga v različno velikih proizvodnih serijah, odvisno od naročila kupca.

Prvi primer: Trenutna kalkulacija prodajne cene izdelka X na podlagi stroškov v proizvodnem podjetju X

| | |
|---|-------|
| 1. Skupni stroški materiala | 8,37 |
| 2. Skupni stroški dela | 2,65 |
| SKUPAJ STROŠKI materiala in dela | 11,02 |
| 3. Stroški embalaže | 1,66 |
| 4. Stroški skladiščenja | 0,49 |
| SKUPAJ STROŠKI brez transporta | 13,17 |
| 5. Stroški transporta | 2,29 |
| LASTNA CENA | 15,46 |
| 6. Pribitek za dobiček (3% na skupne stroške materiala in dela) | 0,33 |
| PRODAJNA CENA | 15,79 |
| 7. Davek na dodano vrednost (DDV) | 3,47 |
| PRODAJNA CENA z DDV | 19,26 |

OPOMBA: vse cene so v EUR in veljajo za eno enoto proizvoda

Skupni stroški materiala

Izračun skupnih stroškov materiala je razdeljen na dva dela. Prvi del vključuje stroške, ki se navezujejo na brizganje izdelka. Tukaj se pri izračunu upošteva količino potrebnega materiala za brizganje, ki jo izračunamo na podlagi teže izdelka. Potem upoštevamo ceno, po kateri material kupimo, ter na koncu prištejemo še v odstotkih dogovorjene režijske stroške, ki naj bi pokrivali stroške transporta in logistike nabavljenega materiala. Cena in vrsta materiala sta določena s strani kupca, ki je tudi dobavitelj materiala. Drugi del izračuna skupnih stroškov materiala vključuje vrednost sestavnih komponent, ki jih delavec na proizvodni liniji vgradi v izdelek. Ker gre za sestavne komponente manjših velikosti, jih ne proizvajajo v svojem podjetju, ampak jih kupujejo od specializiranih kooperantov, kjer jih po njihovem naročilu izdelujejo.

1. Izračun stroškov materiala za brizganje izdelkov

Stroški materiala = (količina potrebnega materiala za izdelek v kg × cena materiala v EUR/kg) + režijski stroški v % = 7,64 EUR na kos

2. Izračun stroškov sestavnih komponent

Stroški sestavnih komponent = nabavna vrednost sestavnih komponent v EUR = 0,73 EUR na kos

3. Izračun skupnih stroškov materiala

Skupni stroški materiala = stroški materiala v EUR + stroški sestavnih komponent v EUR = 8,37 EUR na kos

Skupni stroški materiala znašajo približno 54 % polne lastne cene izdelka.

Skupni stroški dela

Skupni stroški dela vključujejo štiri dele. Prvi del so stroški delovne sile, ki so nadalje razdeljeni na ročno delo oziroma montažo in delo na brizgalnem stroju. Pri izračunu stroškov delovne sile se upošteva strošek delavca na uro, ki vključujejo prejemke zaposlenega, kot so II. bruto, prehrana in prevoz na delo, regres za letni dopust, trinajsta plača, zdravstveno in invalidsko zavarovanje, boleznine in ostali prejemki iz tega naslova. Stroški delovne sile upoštevajo predvideno zasedenost delavca pri opravljanju svojega dela (na primer 50 %, kar pomeni, da je polovico svojega časa zaseden na enem delovnem mestu, polovico pa drugje). V tem primeru sta za izdelavo izdelka predvidena dva delavca; prvi je 100 % zaseden na tem delovnem mestu, drugi pa 40 %. Stroški delovne sile vključujejo tudi predviden cikel brizganja izdelka (število izdelanih kosov na uro) in predviden čas za montažo izdelka in

pakiranje. Drugi del so stroški strojne ure delovnih sredstev. Izračun tukaj vključuje ceno strojne ure, ki je sestavljena iz amortizacije zgradbe in opreme, predvidene porabe električne energije (napajanje, hlajenje) in vode ter faktorja režije, ki naj bi vključeval razne dodelave orodja za brizganje in ostala popravila, vzdrževanje. Naslednja postavka za izračun stroškov strojne ure je število izdelanih kosov na uro oziroma cikel brizganja izdelka. Zadnja postavka pri tem izračunu so stroški zagona stroja, ki se jih deli s količino proizvodne serije. Tretji del je t. i. izmet pri materialu in delu; tukaj se upošteva izdelane slabe kose, ki niso primerni za prodajo. Kupec določi, kakšni kosi so za njih še sprejemljivi in primerni za nadaljnjo prodajo. Izmet je v tem primeru fiksno določen na podlagi rezultatov iz preteklih let. Končno naj omenimo še zadnji četrti del, in sicer režijske stroške proizvodnje, ki pa vključujejo posredne stroške splošnih služb, uprave itd. V kalkulaciji so izračunani na podlagi dogovorjenega pribitka na skupne stroške dela. Določeni so fiksno glede na rezultate poslovanja iz preteklih let.

1. Izračun stroškov delovne sile (delo na brizgalnem stroju in ročno delo oziroma montaža)

Stroški delovne sile A (delo na brizgalnem stroju) = (bruto urna postavka delavca v EUR × zasedenost delavca v %) / (ena ura v sek / cikel brizganja izdelka v sek) = 0,38 EUR na kos

Stroški delovne sile B (ročno delo oz. montaža) = (bruto urna postavka delavca v EUR × zasedenost delavca v %) / (ena ura v sek / porabljen čas za montažo sestavnih komponent v EUR) = 0,04 EUR na kos

2. Izračun stroškov strojne ure

Stroški strojne ure v EUR = cena strojne ure v EUR / (ena ura v sek / cikel brizganja izdelka v sek) + (zagonski stroški brizgalnega stroja v EUR / količina proizvodne serije) = 1,96 EUR na kos

3. Izračun skupnih stroškov dela

Skupni stroški dela = (stroški delovne sile A v EUR + stroški delovne sile B EUR + stroški strojne ure v EUR + izmet pri materialu in delu v EUR) + režijski stroški proizvodnje v % = 2,65 EUR na kos

Skupni stroški dela znašajo približno 17 % polne lastne cene izdelka.

Stroški embaliranja

Celoten postopek embaliranja vključuje tri različne vrste embalaže, in sicer kovinski zaboj, kartonsko ter plastično embalažo, v katero se končne izdelke zapakira. Najprej se izračuna skupne stroške embalaže na zaboj; nato se jih porazdeli še na posamezen kos.

1. Izračun stroškov embalaže na kos

Stroški embaliranja = stroški embalaže na zaboj v EUR / število zapakiranih enot v zaboju = 1,66 EUR na kos.

Stroški embaliranja znašajo približno 11 % polne lastne cene izdelka.

Stroški skladiščenja

Zapakirane končne izdelke se skladišči v prostorih pri logističnem podjetju. Stroški skladiščenja so izračunani na podlagi paletnih mest. Paletno mesto pomeni, koliko prostora zavzamejo izdelki v celotnem skladiščnem prostoru. Ti stroški vključujejo amortizacijo zgradbe in opreme, porabo električne energije in vode, delo skladiščnika itd. Pri izračunu se upošteva število paletnih mest, ki jih skladiščeni izdelki zavzemajo. Stroški skladiščenja so izračunani tako, da se število paletnih mest pomnoži s ceno paletnega mesta in vse skupaj potem deli s količino prodanih izdelkov. Ti stroški so določeni s strani logističnega podjetja in znašajo 0,49 EUR na kos.

Stroški skladiščenja znašajo približno 3 % polne lastne cene izdelka.

Stroški transporta

Stroški transporta so sestavljeni iz dveh delov. Prvi del vključuje prevoz izdelkov na relaciji od podjetja do centralnega skladišča. Drugi del pa vključuje prevoz na relaciji od centralnega skladišča do kupca. Ti stroški so pogodbeno določeni na podlagi dogovora s kupcem in znašajo 2,29 EUR na kos.

Stroški transporta znašajo približno 15 % polne lastne cene izdelka.

Pribitek za dobiček

Podjetje mora ob vsaki prodani enoti proizvoda seveda ustvariti dobiček, zato na polno lastno ceno izdelka vračuna še pribitek za dobiček. Pogodbeno določen pribitek, ki ga priznava kupec, znaša 3 % na skupne stroške materiala in dela, kar pomeni, da podjetje ob vsaki prodani enoti proizvoda ustvari dobiček v višini 0,19 EUR.

Drugi primer: Kalkulacija prodajne cene izdelka X na podlagi stroškov v proizvodnem podjetju X na podlagi strokovne literature

| | | |
|----------------------------------|------|------|
| 1. Neposredni materialni stroški | | 8,57 |
| - osnovni materiala | 7,84 | |
| - pomožni material | 0,73 | |
| 2. Neposredni stroški dela | | 0,60 |
| 3. Neposredna amortizacija | | 0,97 |
| - zgradbe | 0,10 | |
| - stroji in oprema | 0,87 | |

| | |
|---|--------------|
| 4. Ostali neposredni stroški | 4,43 |
| SKUPNI NEPOSREDNI STROŠKI na enoto proizvoda | 14,57 |
| 5. Posredni stroški proizvodnje (voda, električna, komunalne storitve idr.) | 0,43 |
| 6. Posredni stroški nabave, uprave in prodaje | 0,10 |
| 7. Ostali posredni stroški (ostali material, vzdrževanje, ostale storitve idr.) | 0,23 |
| POLNA LASTNA (STROŠKOVNA) CENA | 15,33 |
| 8. Pribitek oz. dobiček na enoto (3 %) | 0,46 |
| PRODAJNA CENA | 15,79 |
| 9. Davek na dodano vrednost (22 %) | 3,47 |
| PRODAJNA CENA Z DDV | 19,26 |

OPOMBA: vse cene so v EUR in veljajo za eno enoto proizvoda

Neposredni materialni stroški

Neposredni materialni stroški vključujejo dve postavki prav tako kot v prvem primeru: osnovni (izdelavni) material ter pomožni material (sestavne komponente). Strošek izdelavnega materiala smo izračunali po istem načinu kot v prvem primeru, saj na dobavo materiala nimamo vpliva, ker je pogodbeno določeno, da kupec hkrati tudi dobavlja material. Prav tako velja za pomožni material (sestavne komponente). Pri izračunu se upošteva tudi izmet pri materialu (slabe kose), ki znaša v povprečju 2,8 %. Ti podatki so vzeti iz aktualne pokalkulacije za leto 2019.

1. Izračun stroškov osnovnega (izdelavnega) materiala

Stroški osnovnega materiala = ((količina potrebnega materiala za izdelek v kg × cena materiala v EUR/kg) + režijski stroški v %) + izmet v % = 7,84 EUR na kos

2. Izračun stroškov pomožnega materiala (sestavne komponente)

Stroški pomožnega materiala = nabavna vrednost sestavnih komponent v EUR = 0,73 EUR na kos

3. Izračun neposrednih materialnih stroškov skupaj

Neposredni materialni stroški = (stroški osnovnega materiala v EUR + stroški pomožnega materiala v EUR) = 8,57 EUR na kos

Neposredni materialni stroški znašajo približno 56 % polne lastne cene izdelka.

Neposredni stroški dela

Pri tej postavki smo v kalkulacijskem izračunu upoštevali stroške, ki se navezujejo na delovno silo, a ne tudi stroškov strojne ure. Kot smo že povedali, sta za proizvodnjo končnega izdelka

potreba dva delavca – prvi A, ki ima delovno mesto na brizgalnem stroju (brizganje izdelka), ter drugi B, ki kasneje v izdelek vgradi sestavne komponente in ga zapakira v embalažo (montaža in pakiranje). Pri izračunu se torej upošteva na eni strani bruto urna postavka delavca ter njegova zasedenost na delovnem mestu in na drugi strani število kosov, ki jih v razpoložljivem času proizvede oz. izdela. Izdelek se proizvaja v neprekinjenih serijah po naročilu kupca, zato lahko v tem primeru izračunamo tudi zagonske stroške brizgalnega stroja, ki smo jih prav tako vključili v izračun. Na koncu celoten izračun pomnožimo z procentualnim izmetom, ki predstavlja »zapravljen« čas za brizganje nastalih slabih kosov.

1. Izračun neposrednih stroškov dela A

Neposredni stroški dela A = (bruto urna postavka delavca A v EUR × zasedenost delavca A v %) / (ena ura v sek / cikel brizganja izdelka v sek) = 0,50 EUR na kos

2. Izračun neposrednih stroškov dela B

Neposredni stroški dela B = (bruto urna postavka delavca B v EUR × zasedenost delavca B v %) / (ena ura v sek / porabljen čas za montažo sestavnih komponent v sek) = 0,04 EUR na kos

3. Izračun zagonskih stroškov proizvodne serije

Zagonski stroški = (zagonski stroški brizgalnega stroja v EUR / količina proizvodne serije) = 0,04 EUR na kos

4. Izračun neposrednih stroškov dela skupaj

Neposredni stroški dela skupaj = (neposredni stroški dela A v EUR + neposredni stroški dela B v EUR + zagonski stroški v EUR) + izmet v % = 0,60 EUR na kos

Neposredni stroški dela znašajo približno 4 % polne lastne cene izdelka.

Neposredna amortizacija

Izračun neposredne amortizacije je razdeljen na dva dela, in sicer na neposredno amortizacijo zgradbe ter neposredno amortizacijo strojev in opreme. Omenjeni izdelek se proizvaja samo na enem določenem delovnem mestu po različno velikih serijah, odvisno od naročila kupca. Neposredno amortizacijo zgradbe smo izračunali na podlagi površine v kvadratnih metrih, ki jo delovno mesto za ta izdelek zaseda ter površine začasnega skladišča končnih izdelkov od tega delovnega mesta. Na tem delovnem mestu se proizvaja več različnih izdelkov, zato je bilo potrebno izračunano vrednost površine še nadalje razporediti s pomočjo ključa, da smo ugotovili, koliko odstotkov od vseh proizvedenih izdelkov na tem delovnem mestu izdelek X zaseda. Ključ smo izračunali na podlagi količine vseh proizvedenih vrst posameznih izdelkov na tem delovnem mestu. Doba koristnosti zgradbe je v izbranem podjetju 20 let, zato smo s pomočjo amortizacijske stopnje izračunali še letni znesek amortizacije. Na koncu smo ta

znesek delili s številom prodanih kosov izdelka X na letni ravni in tako dobili neposredno amortizacijo zgradbe za kos izdelka X. Po istem principu smo izračunali tudi neposredno amortizacijo strojev in opreme, ki vključuje vrednost brizgalnega stroja ter ostale potrebne opreme pri brizganju izdelka. Doba koristnosti strojev in opreme je v tem primeru v izbranem podjetju 8 let.

1. Izračun neposredne amortizacije zgradbe

$$\text{Amortizacijska stopnja (s)} = \frac{100 \%}{\text{število let odpisovanja}} = \frac{100 \%}{20 \text{ let}} = 5 \%$$

$$\text{Letni znesek amortizacije (Am)} = \text{amortizacijska osnova (o) v EUR} \times \text{amortizacijska stopnja (s) v \%} = 5.391,14 \text{ EUR}$$

$$\text{Neposredna amortizacija zgradbe} = \text{letni znesek amortizacije v EUR} / \text{število prodanih kosov na letni ravni} = 0,10 \text{ EUR na kos.}$$

2. Izračun neposredne amortizacije strojev in opreme

$$\text{Amortizacijska stopnja (s)} = \frac{100 \%}{\text{število let odpisovanja}} = \frac{100 \%}{8 \text{ let}} = 12,5 \%$$

$$\text{Letni znesek amortizacije (Am)} = \text{amortizacijska osnova (o) v EUR} \times \text{amortizacijska stopnja (s) v \%} = 42.726,57 \text{ EUR}$$

$$\text{Neposredna amortizacija strojev in opreme} = \text{letni znesek amortizacije v EUR} / \text{število prodanih kosov na letni ravni} = 0,87 \text{ EUR na kos}$$

3. Izračun skupne amortizacije na izdelek

$$\text{Skupna neposredna amortizacija} = \text{neposredna amortizacija zgradbe na kos v EUR} + \text{neposredna amortizacija strojev in opreme na kos v EUR} = 0,97 \text{ EUR na kos}$$

Neposredna amortizacija zgradbe, strojev in opreme znaša približno 6 % polne lastne cene izdelka.

Ostali neposredni stroški

Pod ostale neposredne stroške smo uvrstili stroške embalaže, transporta ter skladiščenja. Tukaj veljajo enake značilnosti kot pri kalkulaciji v prvem primeru, zato bomo samo na kratko navedli njihove vrednosti.

1. Izračun ostalih neposrednih stroškov skupaj

Ostali neposredni stroški skupaj = stroški embalaže v EUR + stroški transporta v EUR + stroški skladiščenja v EUR = 4,43 EUR na kos

Ostali neposredni stroški znašajo približno 29 % polne lastne cene izdelka.

Posredni stroški proizvodnje

Posredne stroške proizvodnje smo izračunali na podlagi podatkov iz izkaza poslovnega izida za leto 2019 in vključujejo porabo električne energije in vode, komunalne storitve ipd. Stroške na enoto proizvoda smo izračunali na podlagi različnih ključev, in sicer v kolikšnem deležu delovno mesto bremeni celotne posredne stroške proizvodnje. To smo izračunali na podlagi vseh opravljenih ur po posameznem delovnem mestu. Naslednji korak je bil izračun ponovnega ključa za razčlenitev stroškov po izdelkih, ki se jih proizvaja na tem delovnem mestu. V posredne stroške proizvodnje smo vračunali tudi stroške reciklaže materiala iz nastalega t. i. mletja slabih kosov, ki se ga prav tako opravlja v podjetju. Tudi to smo izračunali na podlagi novega ključa.

1. Izračun posrednih stroškov proizvodnje

Posredni stroški proizvodnje = posredni stroški proizvodnje za izdelek X skupaj v EUR / število prodanih izdelkov X v letu 2019 = 0,43 EUR na kos

Posredni stroški proizvodnje znašajo približno 3 % polne lastne cene izdelka.

Posredni stroški nabave, uprave in prodaje

Posredne stroške nabave, uprave in prodaje smo prav tako izračunali na podlagi podatkov iz izkaza poslovnega izida za leto 2019, ki so povezani z nabavo in prodajo izdelkov.

1. Izračun posrednih stroškov nabave, uprave in prodaje

Posredni stroški nabave, uprave in prodaje = posredni stroški nabave, uprave in prodaje za izdelek X skupaj v EUR / število prodanih izdelkov X v letu 2019 = 0,10 EUR na kos

Posredni stroški nabave, uprave in prodaje znašajo približno slab odstotek (0,7 %) polne lastne cene izdelka.

Ostali posredni stroški

Zadnja postavka stroškov, povezanih z izbranim izdelkom, so ostali posredni stroški, ki se navezujejo na ostali material, vzdrževanje ter ostale storitve v povezavi z izdelkom in podobno. Prav tako kot ostale vrste posrednih stroškov smo tudi te izračunali na podlagi podatkov iz izkaza poslovnega izida za leto 2019.

1. Izračun ostalih posrednih stroškov

Ostali posredni stroški = ostali posredni stroški za izdelek X skupaj v EUR / število prodanih izdelkov X v letu 2019 = 0,23 EUR na kos

Ostali posredni stroški znašajo približno slaba dva odstotka (1,5 %) polne lastne cene izdelka.

Pribitek za dobiček

Pri kalkulaciji smo vračunali pribitek za dobiček, kot nakazuje splošna teorija s področja oblikovanja cen na podlagi stroškov, na polno lastno ceno v višini 3 %. Ob vsaki prodani enoti proizvoda v tem primeru podjetje zagotovi sredstva za pokrivanje stroškov ter ustvari dobiček v višini 0,46 EUR.

4.2.1 Značilnosti obstoječih kalkulacij

Značilnost obstoječe kalkulacije, ki jo lahko takoj izpostavimo, je to, da je na prvi pogled dokaj enostavno izdelana. Hitro lahko razberemo, koliko znašajo na primer stroški potrebnega materiala za proizvodnjo izdelka, stroški dela, prevozní stroški itd. Prav tako je z določanjem prodajne cene glede na obseg naročila. Če se ta poveča ali zmanjša, lahko namreč prodajno ceno ne glede na izračun preprosto določimo tudi za spremenjeno količino kosov, saj se izračun navezuje na en kos izdelka. Obstoječa kalkulacija je izdelana razumevanju kadrov s pretežno tehničnim znanjem, čeprav so posamezni izračuni v njej pridobljeni s strani pristojnih služb, ki so bolj ekonomsko podkovani. Tak primer je denimo cena delavca, ki jo zna najbolje določiti računovodstvo podjetja, saj vključuje specifične podatke o stroških zaposlenecv, ki jih oni najbolje poznajo; podobno velja tudi za strojno uro delovnega mesta, ki jo izračuna na primer služba za kontroling, saj ta vključuje amortizacijo zgradbe, strojev in opreme, porabo električne energije, režijo in podobno.

4.2.2 Pomanjkljivosti obstoječih kalkulacij

Zaradi preproste strukture smo povedali, da so tovrstne kalkulacije hitro berljive, vendar pa to v vseh pogledih ni nujno prednost, vsaj dokler se ne želimo poglobiti v posamezno izmed postavk oziroma kaj ta konkretno vključuje. S tega vidika lahko izpostavimo tudi nekaj pomanjkljivosti. Obstoječa kalkulacija ni dovolj natančno razčlenjena, saj vključuje precej manj postavk, kot bi jih sicer v skladu s teorijo lahko. Pomanjkljivost je ta, da ni natančno razvidno, koliko konkretno znašajo na primer neposredni ali posredni stroški stroškovnega nosilca, saj ti niso nikjer v kalkulaciji izpostavljeni. Tako na primer ni nikjer direktno prikazana amortizacija zgradbe ali strojev in opreme, koliko stane uprava, nabava in režija na izdelek in podobno. Iz obstoječega kalkulacijskega izračuna prav tako ne moremo odčitati, kolikšni so spremenljivi in kolikšni so stalni stroški na izdelek, kar bi nam pomagalo pri ugotavljanju, ali je smiselno zaposliti dodatne proizvodne dejavnike, ki so neposredno povezani z obsegom proizvedenih izdelkov. V kalkulaciji se predvideva, da delavec dela vseh

8 ur (oziroma 7,5 upoštevajoč malico) svojega delovnega časa, vendar to ne drži vedno, saj je zaradi občasnih zastojev strojev primoran z delom na določenem delovnem mestu prenehati.

4.2.3 Ocena stroškovne cene proizvodnega podjetja

V primerjavi s teorijo obstoječa kalkulacija ne upošteva raznih ključev za razporejanje posrednih stroškov, s katerimi bi jih natančneje izračunali in razporedili po posameznih stroškovnih mestih ter nadalje stroškovnih nosilcih. Ti so namreč izračunani na podlagi podatkov iz preteklih let in se jih iz leta v leto na podlagi predvidevanj v obliki določenega odstotka, ki ga priznava trg, zgolj dodaja oz. odvzema iz že obstoječih izračunov. Predpostavljamo lahko, da so se ti »dodatni« stroški pojavljali v času, ko je podjetje raslo in se razvijalo. Zato so ti v kalkulaciji površno zajeti. Kalkulacije v izbranem podjetju navadno izdelata projekti vodja, ki je na zvezi s kupcem od začetka, zato točno pozna, kaj se dogaja v okviru celotnega proizvodnega procesa. Težava nastopi takrat, ko recimo v podjetju tovrstne izračune kalkulacij prevzame nekdo drug, ki se zaradi nepoznavanja preteklosti strukture kalkulacije težko znajde s posameznimi izračuni v obstoječi kalkulaciji. Obstoječa kalkulacija je v primerjavi z drugo, izdelano na podlagi preučevanja literature, manj natančna, kajti druga bolje prikazuje posamezne vrste stroškov na enoto izdelka. Če vzamemo primer ekonomista ter nekoga s tehničnim znanjem, bi ekonomist v drugi kalkulaciji bistveno hitreje opazil, kje je mogoče prihraniti več, saj se zaradi večje preglednosti posameznih vrst stroškov bolje znajde. Če je proizvodnja stabilna in ne prihaja do sprememb (razni lomi in poškodbe orodij, spreminjanje proizvodnih serij, uvedba dodatne izmene in podobno), je struktura obstoječe kalkulacije dokaj zanesljiva, a ker je proizvodni proces »živa stvar«, zelo hitro lahko pride do nepredvidenih dogodkov, ki porušijo strukturo obstoječe kalkulacije.

5 SKLEP

Namen diplomske naloge je bil predstaviti in analizirati kalkulacijski izračun prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov v izbranem proizvodnem podjetju, kjer smo želeli ugotoviti, ali je le-ta primeren za nadaljnje poslovanje. Cilje, ki smo si jih na začetku naše študije zastavili, smo v obliki temeljnih ugotovitev ter predlogov za izboljšave obstoječega stanja na področju kalkulacij predstavili v zadnjem sklepnem delu diplomske naloge.

5.1 Temeljne ugotovitve

Prva dva cilja diplomske naloge sta se navezovala na proučitev strokovne literature s področja določanja prodajnih cen v teoriji in politiko poslovanja proizvodnih podjetij, za kar smo morali najprej teoretično pojasniti posamezne vrste stroškov ter kalkulacij stroškovnih cen podjetij s proizvodno dejavnostjo. Pri tem smo uporabili strokovno literaturo domačih in tujih avtorjev, vezano na naše raziskovalno področje. Predstavili smo številne definicije stroškov, kjer smo ugotovili, da je bistvo pri vseh enako, in sicer da so stroški v denarni enoti izraženi potroški prvin poslovnega procesa. Ugotovili smo, da se stroški v praksi delijo na več različnih načinov; podrobno smo predstavili dve delitvi izmed njih; to sta delitev glede na način razporejanja na stroškovne nosilce ter delitev glede na stroške, odvisne od obsega poslovanja. Pri prvi omenjeni delitvi smo pojasnili pojem spremenljivih oziroma variabilnih stroškov ter stalnih oziroma fiksnih stroškov. Pod drugo delitev pa smo opredelili neposredne oziroma direktne stroške ter posredne oziroma indirektne stroške. V nadaljevanju smo našli tri najpogostejše metode oblikovanja prodajnih cen, ki so se pojavile v praksi; poglobili smo se v metodo oblikovanja prodajnih cen glede na stroške, kar je bila tudi osrednja tema diplomske naloge. Ugotovili smo, da je za določitev prodajne cene proizvoda po tej metodi, najprej potrebno natančno definirati posamezne vrste stroškov stroškovnega nosilca, nato izračunati, koliko znašajo ti stroški na enoto proizvoda, ter na koncu na seštevek stroškov vračunati še pribitek na polno lastno ceno, ki naj bi pokrival stroške v povezavi s proizvodom in zagotovil želeni dobiček na prodano enoto. Zadnje poglavje teoretičnega dela so bile kalkulacije stroškovne cene v proizvodnem podjetju, kjer smo podrobno predstavili različne vrste izračunavanja stroškovne cene proizvodov in ugotovili, da se razlikujejo glede na tip proizvodnega procesa. Ob pregledu teorije iz tega naslova smo prišli do sklepa, da je kalkulacija pokazatelj rentabilnosti proizvodov, s pomočjo katerega lahko vodstvo podjetja pravočasno ugotovi, kateri proizvodi prinašajo dobiček, kateri pa so tisti, ki bi jih morda bilo zaradi previsokih stroškov bolje opustiti. Empirični del diplomske naloge je oblikovan na podlagi študije primera izbranega proizvodnega podjetja, zato smo za lažje razumevanje celotnega konteksta naloge bralcu želeli najprej na kratko predstaviti nekaj najosnovnejših informacij v povezavi z njim, kot so panoga, v kateri deluje, vizija in poslanstvo ter ciljni trgi. Predstavili in analizirali smo obstoječo kalkulacijo prodajne cene izbranega izdelka na podlagi stroškov v izbranem proizvodnem podjetju, kjer smo za primerjavo izdelali še eno dodatno kalkulacijo na podlagi preučevane literature. Zanimalo nas je, ali obstoječi izračun

temelji na ustrezni stroškovni kalkulaciji, ali so dejansko zajeti vsi neposredni in posredni stroški na enoto proizvoda, ali pa so morda ti površno izračunani ter ali je obstoječi izračun primeren za nadaljnje poslovanje. Pri prvi kalkulaciji smo uporabili obstoječe podatke o stroških, ki so se navezovali na enoto proizvoda, pri drugi kalkulaciji pa smo uporabili računovodske podatke iz izkaza poslovnega izida za leto 2019, kjer smo preko razdeljevanja različnih vrst posameznih stroškov s pomočjo izračunanih ključev natančno določili dejanske neposredne in posredne stroške na enoto proizvoda. Ugotovili smo, da kljub temu, da obstoječa kalkulacija ni dovolj natančno razčlenjena in da so stroški izračunani na podlagi podatkov iz preteklih let ter s pomočjo določenih približkov, je kalkulacija še vedno ekonomična, saj prinaša dovolj dobička glede na dejansko izračunano stroškovno ceno izdelka. Ker kupec priznava pribitek za dobiček zgolj na stroške materiala in dela, je le-ta seveda manjši kot bi bil sicer, če bi ga v istem odstotku vračunali na polno lastno ceno izdelka, ki vključuje vse neposredne in posredne stroške, kot nakazuje teorija. Če primerjamo kalkulaciji med seboj, je dejanska lastna cena izdelka za 0,13 EUR nižja od prikazane v obstoječi kalkulaciji in posledično je realni dobiček na prodano enoto, ki ni prikazan v prvi kalkulaciji večji za 0,13 EUR.

5.2 Predlogi za izboljšanje obstoječega stanja na področju kalkulacij

Kot smo že povedali, smo v času študije primera ugotovili, da obstoječi izračun stroškovne cene izdelka ne prikazuje natančno posameznih vrst stroškov, ampak so postavke za izračun združene zgolj po naravnih vrstah stroškov (stroški materiala, stroški dela itd.). Tako so recimo stroški dela sestavljeni iz stroškov delovne sile, režijskih stroškov, izmeta (odstotek slabih kosov) in strojne ure, ki pa naj bi vključevala stroške amortizacije zgradbe, strojev in opreme, porabo električne energije ter v določenem odstotku tudi režijske stroške na enoto proizvoda. Težava je v tem, ker so vsi ti posamezni stroški združeni pod eno postavko; to vodstvu podjetja pri poslovnih odločitvah ni ravno v pomoč. da bi se temu izognili, predlagamo, da se za nadaljnje izračunavanje prodajne cene, pri kalkulaciji poleg naravnih vrst prikaže še neposredne in posredne stroške na enoto proizvoda, torej da se jih dodatno razčleni po kriteriju pripisovanja stroškovnim nosilcem. Tako bo bistveno preglednejša in bo vodstvu pripomogla pri boljših poslovnih odločitvah za prihodnost. Naslednja opazka, kjer menimo, da bi bilo mogoče obstoječe stanje še dodatno izboljšati, izhaja s strani kadrov. V izbranem proizvodnem podjetju kalkulacije prodajne cene izdelkov trenutno izdeluje projektni vodja s pretežno tehničnim znanjem, ki je že od začetka določenega projekta v stiku s kupcem. Morda bi bilo bolje, če bi za izdelavo kalkulacij pridobili kader, ki je dovolj ekonomsko in hkrati tudi tehnično podkovan, torej da dobro pozna vse splošne značilnosti njihove izdelave ter proizvodni proces izdelka. Projektni vodja ima poleg izdelave kalkulacij v svoji pristojnosti tudi ostalo delo; tako bi se ga razbremenilo in kalkulacije bi pridobile pravilnost in ustreznost, saj bi se jih tudi sproti obnavljalo in oblikovalo na podlagi natančnih (ažurnih) podatkov o stroških. Ne nazadnje bi vodstvo podjetja pridobilo tudi realne

pokalkulacije. Na koncu bi dodali, da je glede na to, da se v današnjih turbulentnih časih razmere na trgu hitro spreminjajo, smotrno, da se pri izdelavi kalkulacij stroške večkrat sprti preračuna ter čimbolj razčleni, saj jih je tako mogoče lažje in hitreje obvladovati. Več, kot bo imelo vodstvo podjetja zanesljivih in preglednih sprotnih informacij o stroških na enoto proizvoda, lažje in predvsem bolje se bo odločalo pri optimizaciji proizvodnje. Preko različnih možnih scenarijev proizvodnega procesa bo podjetje izbralo prave, ki bodo privedli do ugodnejših poslovnih rezultatov in posledično ustvarjanja večjega dobička, kar je tudi cilj vsakega podjetja.

LITERATURA IN VIRI

- Bizjak, Franc. 2004. *Osnove ekonomske podjetja za inženirje: teorija, uporaba, primeri, naloge*. Ljubljana: Fakulteta za strojništvo.
- Bizjak, Franc. 2008. *Osnove ekonomske podjetja za inženirje*. Nova Gorica: Založba Univerze v Novi Gorici
- Bojnec, Štefan, Žiga Čepar, Tanja Kosi in Bojan Nastav. 2007. *Ekonomika podjetja*. Koper: Fakulteta za management.
- Čadež, Simon in Marko Hočevar. 2008. *Stroškovno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Čadež, Simon. 2013. *Temelji poslovnega računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Hočevar, Marko, Sandi Igličar in Maja Zaman. 2002. *Osnove računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Hočevar, Marko. 2007. *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
- Igličar, Aleksander in Marko Hočevar. 2011. *Računovodstvo za managerje: Druga, popravljena in dopolnjena izdaja*. Ljubljana: GV Založba.
- Kodrin, Lidija. 2012. *Obvladovanje prodaje*. Celje: Fakulteta za komercialne in poslovne vede.
- Koletnik, Franc. 2004. *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Mihalič, Tanja. 2002. *Poslovanje in ekonomika turističnih podjetij*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Milost, Franko. 2009. *Osnove računovodstva*. Koper: Fakulteta za management.
- Mišić, Ema, Mojca Maček Kenk, Helena Puc, Simona Krže in Katja Poglajen Ručigaj. 2012. *Cene v Sloveniji*. Ljubljana: Statistični urad Republike Slovenije.
- National Association of Accountants. 1983. *Management Accounting Terminology*. New York: National Association of Accountants.
- Podjetje X. 2020. *Poslovni načrt za leto 2020*. Interno gradivo, Podjetje X.
- Potočnik, Vekoslav. 1995. *Kalkulacije za podjetnike, obrtnike, trgovce*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Računovodstvo Pavliha. 2008. *Stroškovna mesta in stroškovni nosilci*. [Http://www.pavliha.org/stroskovno_racunovodstvo/stroskovna_mesta_stroskovni_nosilci.htm](http://www.pavliha.org/stroskovno_racunovodstvo/stroskovna_mesta_stroskovni_nosilci.htm) (5. 5. 2020).
- Rebernik, Miroslav. 1999. *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Samuelson, Paul Anthony in William D. Nordhaus. 2002. *Ekonomija*. Ljubljana: GV Založba.
- Tekavčič, Metka. 1997. *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Turk, Ivan, Dane Melavc in Bojana Korošec. 2004. *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič in Majda Kokotec-Novak. 2006. *Poslovno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

- Turk, Ivan. 2004. *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Turk, Ivan. 2006. *Uvod v poslovno ekonomiko*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Žižmond, Egon, Primož Dolenc, Aleš Delakorda in Matjaž Novak. 2005. *Uvod v ekonomijo: Zapiski predavanj*. Koper: Fakulteta za management.